

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Janeli Meristo

TEKKEPÕHINE EELARVESTAMINE EESTI KOHALIKE OMAVALITSUSTE NÄITEL

Magistritöö sotsiaalteaduse magistrikraadi taotlemiseks majandusteaduses

Juhendaja: professor Toomas Haldma

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele

professor Toomas Haldma

Kaitsmisele lubatud “ “..... 2016. a.

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

Janeli Meristo

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. Tekkepõhise eelarvestamise teoreetilised alused avalikus sektoris	7
1.1. Eelarvestamise roll avalikus sektoris	7
1.2. Tekkepõhise eelarvestamise erisused võrreldes kassapõhise eelarvega	16
1.3. Erinevate riikide tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku kogemused	26
2. Tekkepõhise eelarvestamise arengusuunad Eesti kohalikes omavalitsustes	38
2.1. Kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleeriv seadusandlus Eestis	38
2.2. Uuringu meetoodika ja kasutatavad andmed	43
2.3. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku analüüs Eesti kohalikes omavalitsustes	52
2.3.1. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid ja käik	52
2.3.2. Tekkepõhiste eelarvete komponendid	59
2.3.3. Tekkepõhise eelarvestamise mõju kohalike omavalitsuse juhtimisele	60
2.3.4. Soovitused Eesti kohalikele omavalitsustele tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks	66
Kokkuvõte	72
Viidatud allikad	77
Lisad	84
Lisa 1. Erinevate autorite poolt välja toodud eelarve funktsioonid Demingi ringi raamistikus	84
Lisa 2. Riikide ja kohalike regioonide tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid, protsessi mõjutavad tegurid ja tulemus	86
Lisa 3. Intervjuu küsimustik kohalikele omavalitsustele, kes kasutavad tekkepõhiseid eelarveid	88
Lisa 4. Intervjuu küsimustik Tartu linnale	90
Summary	92

SISSEJUHATUS

Eesti riigil on kavas minna kassapõhiselt eelarvestamiselt üle tekkepõhisele eelarvele 2017. aastal (Riigieelarvestrateegia... 2015: 58). Juba praegu käivad ettevalmistused tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks. Tekkepõhine eelarvestamine on usaldusväärsem ning annab parema ülevaate raha kasutamisest. Rahandusministri Sven Sesteri sõnul annab tekkepõhine eelarve parema ülevaate riigi kohustustest sellel hetkel, kui need tekivad. Samuti saab parema ülevaate riigi varast. (Riik... 2016) Kuna Eesti avalikus sektoris kasutatakse juba üle kümne aasta tekkepõhist raamatupidamist, siis ei lähe kassapõhine eelarvestamine tekkepõhiste finantsaruannetega kokku. Rahandusministeeriumi riigieelarve osakonna juhataja Veikko Kapsta arvates ei ole selline olukord mõistlik, sest see ei aita kaasa riigi ressursside efektiivsele juhtimisele ja kontrollile. (Kapsta 2016)

Tekkepõhilist eelarvestamist kasutavad Eesti kohalikest omavalitsustest Tallinn, Pärnu, Elva, Haapsalu ja Saue linn. Valdadest kasutavad tekkepõhist eelarvestamist Kiili, Saarde, Nissi ja Tori vald. 2016. aastal viib Tartu linn läbi pilootprojekti, milles osalevad üks kool, üks lasteaed ja rahandusosakond, et valmistada ette ja testida tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse ütleb, et “kohaliku omavalitsuse üksus on kohustatud koostama eelarve tekkepõhiselt hiljemalt järgmise eelarveaasta kohta pärast seda, kui riigieelarve on koostatud tekkepõhiselt” (KOFS § 59 lg 10). Linnade ja valdade päeval 2016. aastal mainiti, et haldusreformi tõttu antakse kohalikele omavalitsustele pikendust tekkepõhiste eelarvetele üleminekuks 2019. aastani (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Rebane 2016). Seetõttu on lähiaastatel vaja kõigil Eesti omavalitsustel üle minna tekkepõhisele eelarvestamisele. Muudatustega kaasneb tihti ebakindlus ning vajadus mitmekülgse toetuse järele. Seetõttu soovib käesoleva magistritöö autor omalt poolt panustada tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessi, et see kohalikele omavalitsustele lihtsamaks muuta.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on teha ettepanekuid Eesti kohalikele omavalitsustele tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks tuginedes tekkepõhise eelarvestamise praktikale. Püstitatud eesmärgi saavutamiseks täidetakse järgmised uurimisülesanded:

- selgitada eelarvestamise mõistet ja vajalikkust avalikus sektoris,
- analüüsida kassapõhise ja tekkepõhise eelarvestamise erinevusi ja sarnasusi,
- analüüsida teiste riikide praktika põhjal tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku tulemusi ja tekkinud probleeme,
- analüüsida Eesti kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleerivaid seadusakte,
- kujundada uuringu metoodika ja koguda andmeid,
- analüüsida Eesti kohalikelt omavalitsustelt saadud vastuseid tekkepõhise eelarvestamise kohta ning teha ettepanekuid tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku jaoks.

Peamised autorid, kes on tekkepõhist eelarvestamist uuringud, on Blöndal (2003, 2004), Kelly ja Wanna (2004), Marti (2006, 2013), Pallot (2001), Pereira Monteiro ja Gomes (2013), Robinson (2009), Schick (2007), Steger (2010, 2012) ja Van der Hoek (2005). Tulenevalt uurimisülesannetest on töö jagatud kahte peatükki. Esimeses peatükis selgitatakse eelarvestamise mõistet, eelarvete funktsioone ja koostamist. Seejärel võrreldakse kassapõhist ja tekkepõhist eelarvestamist ning tekkepõhisele eelarvestamise üleminekuga seotud eeliseid ja probleeme. Esimese peatüki viimases alapeatükis tuuakse välja erinevate kohalike omavalitsuste ja riikide praktika seoses tekkepõhise eelarvestamisega ning ülemineku kriitilised aspektid. Teises peatükis analüüsitakse Eesti kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleerivaid seadusakte. Seejärel selgitatakse uuringu metoodikat ning andmete kogumise protsessi. Viimases teise peatüki alapunktis selgitatakse tulemusi ja tehakse järeldusi Eesti kohalike omavalitsuste tekkepõhise eelarvestamise kohta. Samuti antakse soovitusi Eesti kohalikele omavalitsustele tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks.

Töö tulemused on huvipakkuvad kõigile Eesti omavalitsustele, kes seadusest tulenevalt peavad tekkepõhisele eelarvestamisele üle minema. Teoreetilised käsitlused, välisriikide praktika ning Eesti kohalike omavalitsuste kogemus annavad soovitusi, kuidas üleminekut efektiivsemalt korraldada, kuidas probleeme vältida ning neid lahendada. Samuti on tulemustest huvitatud Tartu linnavalitsus, kes tegeleb tekkepõhisele

eelarvestamisele üleminekuga, ning juba tekkepõhist eelarvestamist rakendavad kohalikud omavalitsused. Uuringu tulemused võivad anda neile uusi ideid ja tagasisidet nende tekkepõhise eelarvestamise süsteemile.

Käesoleva magistritöö autor soovib avaldada tänu töö juhendajale Toomas Haldmale, kohalike omavalitsuste esindajatele Angelika Kallakmaa-Kapstale, Anne Saarele, Ester Märsile, Eve Vihmarule, Ingrid Niidile, Inna Rebasele, Külli Lustile, Lea Petersonile, Maarja Grossile, Marju Seppale, Pille Porilale ja Reet Sandvikule ning kõigile teistele konsultantidele, kes panustasid käesoleva magistritöö valmimisse.

Märksõnad: tekkepõhine eelarve, tekkepõhine eelarvestamine, eelarvestamine, avaliku sektori finantsjuhtimine.

1. TEKKEPÕHISE EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED AVALIKUS SEKTORIS

1.1. Eelarvestamise roll avalikus sektoris

Tänapäevane eelarvestamine tekkis Euroopas rohkem kui kaks sajandit tagasi ning eelarved olid mõeldud rahavoogude planeerimiseks ja reguleerimiseks. Tavaliselt oli eelarve perioodiks üks aasta. (Schick 2007: 133) Robert N. Anthony ja James S. Reece (1989: 602) on eelarvet defineerinud kui kvantitatiivselt väljendatud plaani, mis tavaliselt avaldatakse rahas ning mis hõlmab kindlat ajaperioodi, tavaliselt on selleks üks aasta. Gross *et al.* (2000: 440) toovad sellele lisaks küllaltki sarnase definitsiooni ning näevad eelarvet kui plaani, mis kajastab organisatsiooni projekte (*organizations's blueprint*) järgneva kuu või aasta jooksul ning see on väljendatud rahas. Leon E. Hay ja Earl R. Wilson (1992: 529) toovad välja definitsiooni, mille kohaselt on eelarve finantsiliste operatsioonide plaan, mis hõlmab kindlal ajaperioodil tehtavaid kulusi ning vahendeid nende finantseerimiseks. Veelgi üldisemalt võib eelarvet defineerida kui juhtimisevahendit, mis võimaldab muuta organisatsiooni efektiivsemaks. Seetõttu on eelarved finantsiliselt väljendatud plaanid, mille koostavad juhid, et juhtida organisatsiooni teatud ajaperioodi jooksul, kus muudetakse varade ja kapitali struktuuri. (Hay, Wilson 1992: 529–530) Schick (2007: 110) arvates on eelarvestamine protsess, mis muudab informatsiooni otsusteks. Otsuste kvaliteet sõltub suuresti sellest, milline informatsioon on otsustajatele kättesaadav ja mil määral seda analüüsitakse. (Schick 2007: 110) O'Toole ja Stipak (2002: 195) lisavad siia juurde, et eelarvete vundamendiks on tulude ja kulude hinnangud. Just nende hinnangute õigsusest sõltub see, kas eelarvetest saab teostatav plaan või mitte. (O'Toole, Stipak 2002: 195) Tabelis 1 on välja toodud kokkuvõtte erinevate autorite eelarve definitsioonidest. Eelpool olevast lähtudes võib välja tuua ühiseid jooni eelarve definitsioonides. Autorite arvates on eelarve seotud planeerimisega ning on organisatsiooni tegevuste rahaline väljendus.

Eelarved hõlmavad kindlat ajaperioodi ning neid kasutatakse juhtimisotsuste langetamiseks. Leon E. Hay ja Earl R. Wilson (1992: 529–530) on võrreldes teiste autoritega oluliseks pidanud ka finantseerimiseks vajalike vahendite päritolu. Schick (2007: 110) seob eelarveid tugevamini otsustamisega.

Tabel 1. Eelarve definitsioonid erinevate autorite käsitlustes

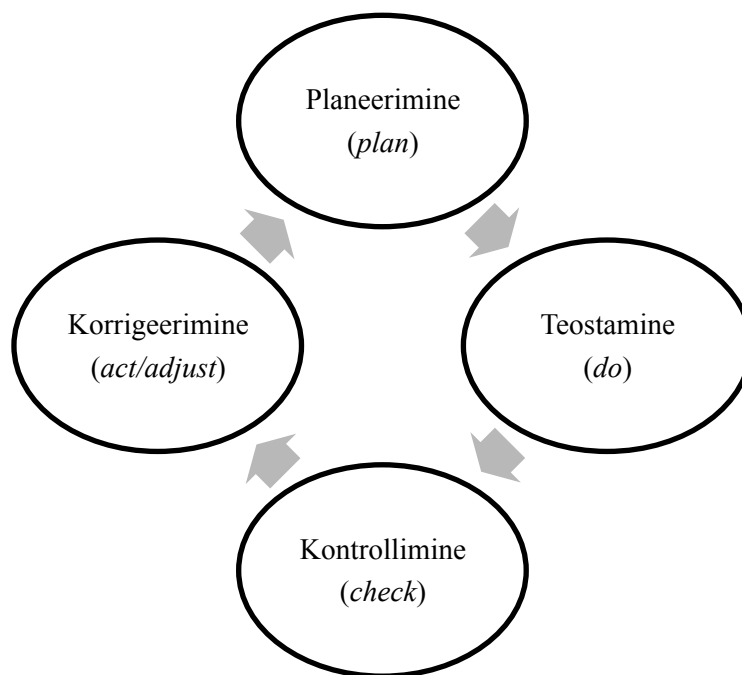
Autorid	Definitsioon
James S. Reece ja Robert N. Anthony (1989)	Eelarve on kvantitatiivselt väljendatud plaan, mis tavaliselt avaldatakse rahas ning mis hõlmab kindlat ajaperioodi, tavaliselt on selleks üks aasta.
Leon E. Hay ja Earl R. Wilson (1992)	Eelarve on finantsiliste operatsioonide plaan, mis hõlmab kindlal ajaperioodil tehtavaid kulutusi ning vahendeid nende finantseerimiseks.
Malvern J. Gross Jr., Richard F. Larkin ja John H. McCarthy (2000)	Eelarve on kui plaan, mis kajastab organisatsioone projekte järgneva kuu või aasta jooksul ning mis on väljendatud rahas.
Schick (2007)	Eelarvestamine on protsess, mis muudab informatsiooni otsusteks.

Allikas: (Anthony, Reece 1989: 602; Gross *et al.* 2000: 440; Hay, Wilson 1992: 529–530; Schick 2007: 110; autori koostatud).

Eelarveid koostavad nii ettevõtted kui ka kasumit mittetaotlevad organisatsioonid (Anthony, Reece 1989: 602). Eelarvestamine kasumit mittetaotlevas organisatsioonis on Anthony ja Reece (1989: 618) arvates veelgi olulisem kui kasumit taotlevates organisatsioonides. Selle põhjuseks on asjaolu, et kasumit mittetaotlevatel organisatsioonidel on piirangud eelarve mittetäitmise ja ületamise osas. (Anthony, Reece 1989: 618) Avaliku sektori organisatsioonidel on kohustuslik oma eelarveid koostada ja avaldada (Van der Hoek 2005: 37). Lisaks sellele on ettevõtetes eelarved sisemised dokumendid ning ettevõtted võivad koostada ükskõik millises formaadis ja mis eesmärgi täitvaid eelarveid. Avaliku sektori eelarved ei ole ainult sisemised dokumendid. Eelarvete abil informeeritakse kodanikke ja teisi huvipooli poliitilistest otsustest ja suundumustest. (Schick 2007: 134) Eelarved mitte üksnes ei näita, kui palju raha on kulutatud, vaid ka seda, mida elanikele on selle raha eest tehtud. Seetõttu aitavad eelarved muuta poliitilised otsused kodanike jaoks läbipaistvamaks ja kasvatavad usaldust. (White 2015: 140) Seetõttu on huvipoolte jaoks oluline, et eelarved täidaksid kindlaid reegleid ning sisaldaksid õiget informatsiooni finantsseisu

kohta (Schick 2007: 134). Seetõttu on avaliku sektori eelarvetest huvitatud rohkemad inimesed ning eelarvestamise protsess on tugevamini reguleeritud kui erasektoris.

Järgnevalt on eelarvestamise protsessi uuritud Demingi ringi raamistikus. Demingi ehk PDCA ring koosneb neljast etapist, milleks on planeerimine (*plan*), teostamine (*do*), kontrollimine (*check*) ja korrigeerimine (*act/adjust*). (Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 153) Mõne käsitluse kohaselt on tegemist PDSA ringiga, kus kontrollimine (*check*) on asendatud õppimisega (*study*) (Deming 2000: 131–132). Kuigi algselt oli Demingi ring mõeldud tootmisettevõtete kvaliteedikontrolli jaoks, ei piirdu selle teooria kasutamine ainult sellega (Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 154). Ringi seostatakse õppimisprotsessiga, et parandada protsessi kvaliteeti. Ringi etapid vahelduvad üksteise järel ning teadmised muutuvad järjest paremaks. See võimaldab omakorda koostada paremaid plaane ja protsess muutub efektiivsemaks. (Deming 2000: 131; Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 154) Joonisel 1 on kujutatud Demingi ringi ja selle etappide omavahelisi seoseid.



Joonis 1. Demingi ring

Allikas: (Deming 2000: 132; Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 153).

Planeerimise etapp on kogu tsükli fundamentaalseks osaks (Deming 2000: 132). Planeerimine sisaldab endast sihtide seadmist, mida tahetakse saavutada, ning samuti

pannakse paika näitajad, mille järgi saab otsustada eesmärkide täitmise üle (Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 153). Avalikus sektori finantsjuhtimises käib selle etapi alla näiteks arengukavade ja pikaajaliste eelarvestrateegiate koostamine. Teostamise etapis viiakse planeeritud tegevused ellu. Selleks koostatakse juba konkreetsemad tegevuskavad ja aastaeelarved. Kontrolli faasis hinnatakse ootuste täitumist, eesmärkide saavutamist ja analüüsitakse võimalikke kõrvalekaldeid plaanidest. (Deming 2000: 133; Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 153) Avaliku sektori finantsjuhtimises kuuluvad selle etapi alla näiteks eelarve täitmise aruannete koostamine. Demingi ringi teooriast lähtuvalt võib märkida, et oluline on, et aruannete koostamisel ei puuduks tulemuste analüüs, mis annab tagasisidet koostatud plaanide ja eesmärkide täitmise kohta. See informatsioon on vajalik neljanda etapi jaoks, milleks on korrigeerimine. Selles faasis tuleb rakendada eelmises etapis saadud informatsiooni, et muuta protsessid efektiivsemaks. Toimivad meetodid peaksid ka edaspidi alles jääma. Kui eesmärgi ei suudetud saavutada, tuleb leida põhjused ja teha vastavaid muudatusi. (Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 154) Seda ringi järgides saab järgmiste tsüklite jaoks palju rohkem kasulikku informatsiooni, et tagada protsesside õnnestumine.

Eelarveid kasutatakse mitmel eesmärgil. Erinevad autorid on välja toonud oma nägemuse eelarve funktsioonide kohta. Anthony ja Reece (1989), Grossi, Larkini ja McCarty (2000) ning Granofi ja Khumawala (2011) käsitluste võrdlus on välja toodud tabelis 2. Järgnevalt on tabeli 2 alusel lähemalt uuritud, mida erinevad autorid nende punktide all on mõelnud ja kuidas need sobituvad Demingi ringi etappidega. Siinkohal tasub märkida, et Anthony ja Reece (1989) on oma eelarve käsitluses lähtunud rohkem erasektorist, Gross, Larkin ja McCarty (2000) ning Granof ja Khumawala (2011) on süvenenud kasumit mittetaotlevale organisatsioonile. Siiski nendivad Anthony ja Reece (1989: 602, 618), et kasumit mittetaotlevad organisatsioonid koostavad eelarveid ning neile on see isegi veel olulisem. Oma käsitluses pole nad välja toonud eelarve funktsioonide erinevusi era- ning avalikus sektoris.

Eelarve kasutamine planeerimisprotsessis on mitmel põhjusel väga oluline. See aitab esiteks plaane täiustada ning hinnata nende riskitaset. Samuti võimaldab eelarve kasutamine koordineerida erinevate vastutuskeskuste tegevusi ning tagab seetõttu ühtsete eesmärkide poole püüdlemise. (Anthony, Reece 1989: 603) Ka Gross *et al.*

(2000: 440) arvates on üheks eelarve funktsiooniks panna rahaliselt paika organisatsiooni eesmärgid. Granofi ja Khumawala (2011: 87) käsitus on eelnevaga väga sarnane ning selle kohaselt osaleb eelarve plaanide paikapanemisel ning ressursside planeerimisel. Eelarvetes pannakse paika avaliku sektori asutuste poolt pakutavate teenuste konkreetsed tüübid, kvantiteedi ja kvaliteedi näitajad ning eeldatavad kulud. (Granof, Khumawala 2011: 87) Eelnevat kokkuvõttes võib väita, et see eelarve funktsioon sobitub Demingi ringi planeerimise etapiga. Kui tegemist on lühemate tegevuskavade ja eelarvetega, siis sobivad ülaltoodud punktid ka teostamise etappi.

Tabel 2. Eelarve funktsioonid erinevate autorite käsitlustes

Eelarve funktsioon	Anthony ja Reece (1989)	Gross, Larkin ja McCarthy (2000)	Granof ja Khumawala (2011)
Planeerimine	Võimaldab planeerida ja koordineerida lühiajalisi plaane.	Võimaldab organisatsiooni plaane väljendada rahalises vääringus.	Planeerimise vahend (ressursside jaotamine, tegevuste planeerimine jne).
Kontroll	Võimaldab kontrollida käimasolevaid tegevusi.	On vahendiks finantsiliste tegevuste monitooringul.	<i>Controllingu</i> ja juhtimise vahend, et kontrollida plaanidele vastavat ressursside jaotamist ning võtta vastu vastavaid otsuseid.
	Võimaldab hinnata juhtide ja vastutuskeskuste tulemuslikkust.		Aruandluse ja hindamise vahend perioodi lõpus, et välja tuua tegelike tulemuste vastavus plaanidele.
Motiveerimine	Motiveerimisvahend, et juhid saavutaksid oma vastutusala eesmärgid.		
Kommunikatsioon	Kommunikatsiooni-vahend erinevate vastutusaladega juhtidele.		
	Võimaldab harida juhte.		

Allikas: (Anthony, Reece 1989: 602; Gross *et al.* 2000: 440; Grandof, Khumawala 2011: 78–79; autori koostatud).

Kuna eelarvetes pannakse paika arvulised eesmärgid, siis võimaldab eelarve plaanide täitmist jälgida. See seostub Demingi ringi kontrollimise faasiga. Väga tihti kasutatakse tulemuste mõõtmisel võrdlusi eelmiste perioodidega, kuid need ei tarvitse arvesse võtta organisatsiooni uusi eesmärke ja muutunud olusid. Seetõttu on tulemuste võrdlemine eelarves planeerituga oluliselt parem lahendus kui võrdlemine eelnevate perioodidega. Eelarve kontrollimine võimaldab identifitseerida probleemseid valdkonnad, mõista uusi organisatsiooni võimalusi ja ebarealistlikke eesmärke. (Anthony, Reece 1989: 603–604) Samuti toovad Gross *et al.* (2000: 440) välja asjaolu, et eelarveid saab kasutada tulemuste mõõtmiseks ja monitooringuks. Õigesti kasutades võimaldavad eelarved identifitseerida küllaltki varakult finantseesmärkide täitmisel tekkinud probleeme. (Gross *et al.* 2000: 440) Lisaks sellele võimaldavad eelarved jälgida ressursside kasutamist vastavalt planeeritud tegevustele. Juhid saavad jälgida raha liikumist ning mõistavad, millal on vaja tegevusi korrigeerida. (Granof, Khumawala 2011: 87–88) Probleemsete kohtade välja selgitamine, tegevuste analüüsimine ja plaanide muutmine vastavalt saadud tagasisidele on Demingi ringi korrigeerimise faasi osad. Seetõttu saab eelarveid kasutada jälgimaks plaanide täitmist ning korrigeerimaks oma tegevuskava, kui tekib probleeme eesmärkide täitmisel.

Eelarvete täitmise aruandeid kasutatakse vastutuskeskuste ja juhtide tulemuslikkuse hindamisel (Anthony, Reece 1989: 604). Eelarved on vahendiks, et perioodi lõpus hinnata saavutatud tulemusi ning koostada vastavaid aruandeid. Avalikus sektoris jälgitakse eriti seda, kuidas poliitikud on suutnud oma otsustega täita eelarve tulusid ja ressursside paigutamist. (Granof, Khumawala 2011: 87–88) Seetõttu motiveerib eelarve juhte püüdlema organisatsiooni eesmärkide täitmise poole. See saab toimuda vaid siis, kui juhid mõistavad, mida neilt oodatakse. Samuti motiveerivad eelarved rohkem, kui need on paika pandud koostöös vastutuskeskustega. (Anthony, Reece 1989: 603) Seetõttu võib järeldada, et juhtide motiveerimine on seotud nii kontrolli faasiga, kus nende tulemusi hinnatakse ja analüüsitakse, planeerimisfaasiga, kus nad oma plaane välja töötavad, kui ka eelarvete täitmise faasiga. Kaudselt võib juhtide motivatsioon olla seotud korrigeerimise etapiga, et tulemustest õppida ja tulevikus suuremaid eesmärke saavutada.

Eelarve kommunikatsioonifunktsioon on samuti oluline, sest plaanid ei saa ellu viidud, kui organisatsioonis pole need mõistetavaks tehtud. Eelarved võimaldavad terves organisatsioonis edastada plaanide kvantitatiivseid näitajaid ning ressurssidega seotud piiranguid. (Anthony, Reece 1989: 603) Kuigi uuritavatest käsitlustest ei toonud peale Anthony ja Reece (1989) keegi eelarve kommunikatsioonifunktsiooni välja, on see ka avalikus sektoris oluline. Avalikus sektoris on eelarve olulisusest kommunikatsioonivahendina kirjutanud oma artiklis Joseph White (2015). Avalikus sektoris on eelarve kommunikatsioonivahendiks elanike ja poliitikute vahel. Eelarved muudavad poliitilised otsused linnaelanike jaoks läbipaistvamaks, kuna need väljendavad lisaks ressursside paigutamisele ka seda, mida elanikele on selle raha eest tehtud. Samuti saab linnaelanike kaasata eelarve koostamise protsessi, et suurendada nende osalust veelgi. (White 2015: 140) Kommunikatsiooniaspektiga on tihedalt seotud Anthony ja Reece (1989: 604) poolt välja toodud juhtide harimise funktsioon. Eelarved võimaldavad juhtidel mõista protsesside toimimist ja vastutuskeskuste omavahelist sõltuvust. (Anthony, Reece 1989: 604) Kuigi teised autorid, kes rohkem lähtusid kasumit mittetaotlevatest organisatsioonidest, oma käsitlustes juhtide harimist ei maininud, arvab käesoleva magistritöö autor, et see aspekt on oluline ka avalikus sektoris. Kui ei mõisteta erinevate valdkondade omavahelist seotust ning rahavoogude muutumise mõju osakondadele, on organisatsiooni keeruline juhtida. Kommunikatsioon on autori arvates seotud kõigi Demingi ringi etappidega. Edastama peab nii plaane, tulemusi kui ka seda, millist informatsiooni protsessi käigus juurde saadi.

Erinevad autorid ei ole niivõrd üksteisele vastu vaieldud, kui üksteist täiendanud. Kõigi kolme käsitluse puhul oli ühisjooni eelarve funktsioonide osas. Kõik pidasid oluliseks eelarvete kasutamist planeerimisprotsessis, tegevuste finantsilist väljendamist ning plaanide ja tegelike tulemuste vastavuse kontrollimist. Kuigi Anthony ja Reece (1989) lähtusid oma käsitluses rohkem eraettevõtetest, saab nende poolt välja toodud eelarve funktsioone hästi üle kanda avalikku sektorisse. Seetõttu on avalikus sektoris kindlasti olulised eelarvete kommunikatsiooni ja motivatsioonifunktsioon.

Lisas 1 on erinevate autorite poolt välja toodud eelarve funktsioonid jagatud Demingi ringi etappide vahel. Mõnda väljatoodud eelarve rolli ei olnud võimalik ainult ühe Demingi ringi etapi alla paigutada, vaid paljud funktsioonid olid olulised mitme etapi

raames. Näiteks kommunikatsioon, juhtide harimine ja motiveerimine on olulised kõigis neljas etapis. Kontrollimise ja korrigeerimise etapi alla kuuluvad funktsioonid on omavahel tihedalt seotud. Siit saab järeldada, et Demingi ringi etapid on omavahel tihedalt seotud ja võib olla keeruline hinnata, millal üks etapp teisega vahetub. Pigem on oluline protsess ise, kus vaadeldavad etapid on kõik olemas.

Gross *et al.* (2000) toovad välja kriteeriumid, mis on vajalikud selleks, et eelarved saaksid täita oma funktsioone. Esiteks peavad eelarved olema hästi läbimõeldud ning koostatud või kinnitatud valitsuse poolt. See tähendab, et planeerimise etapis tuleb eesmärgid hoolikalt paika panna. Teiseks peavad eelarved olema jaotatud perioodideks, et saada informatsiooni perioodiliste finantsaruannete koostamiseks. Finantsaruanded peavad olema esitatud õigeaegselt ning aastaringselt. Lisaks sellele peavad nad sisaldama võrdlust planeerituga ning selgitusi selle kohta, miks kõrvalekalded on tekkinud. Samuti peab valitsus olema valmis rakendama meetmeid, kui eelarvetes on toimunud kõrvalekalded. (Gross *et al.* 2000: 440–441) Need kriitilised punktid on seotud Demingi kontrollimise ja korrigeerimise etappidega. Kohe kindlasti ei tohi eelarve olla rutiinne kohustus, mis tuleb lihtsalt ära teha ning hiljem neid ei kasutata või vaadatakse vaid siis, kui hakatakse koostama uut eelarvet. Sellised eelarved ei ole kindlasti organisatsiooni jaoks kasulikud ning nad ei täida oma eesmärgi. (Gross *et al.* 2000: 440–441) Seetõttu täidavad eelarved oma eesmärgi vaid siis, kui neid pidevalt jälgitakse.

Järgnevalt vaadeldakse lähemalt Demingi ringi teostamise faasi, mille üheks tähtsaks osaks on eelarve koostamine. Granof ja Khumawala (2011) on välja toonud neli etappi, millest eelarvestamise protsess koosneb. Eelarvestamise protsess on üldjuhul sarnane nii kasumit taotlevates organisatsioonides kui ka kasumit mittetaotlevates organisatsioonides. Muidugi võib see organisatsioonides erinevate sisemiste protsesside tõttu varieeruda. (Granof, Khumawala 2011: 93) Enamasti koosneb eelarvestamise protsess neljast etapist. Nendeks on (Granof, Khumawala 2011: 93):

- ettevalmistus,
- vastuvõtmine ja heakskiitmine,
- täitmine,
- aruandlus ja auditeerimine.

Eelarve ettevalmistuse protsess hõlmab nii prognoose kui ka eeldusi. Ainult väheseid tulusid saab täpselt kindlaks määrata. Täpselt saab planeerida tulusid, mis on seotud kindlate lepingutega, on varasemalt kokku lepitud (toetused fondidest) või mis tulenevad seadustest. Teised tulud jällegi on mõjutatud välisteguritest, mis ei ole valitsuse kontrolli alla. Sellisteks teguriteks on näiteks majandusolukord ja trahvi saajate arv. Sama kehtib kuludega. Mõned kulud on fikseeritud ja neid saab hinnata küllaltki täpselt. Teised jälle sõltuvad välisteguritest. Täpselt saab hinnata näiteks kulutusi tööjõule ja toetusi teistele organisatsioonidele. Täpselt ei saa hinnata näiteks loodusjõududest sõltuvaid kulutusi. Tulude ja kulude prognoosimiseks kasutatakse erinevaid mudeleid ja tehnikaid. Rahavoogude valesti prognoosimine võib kaasa tuua kõrvalekaldeid varem tehtud otsustest ja programmidest, mida on valijatele lubatud. (Granof, Khumawala 2011: 93) Seetõttu on tulude ja kulude täpne prognoosimine küllaltki oluline.

Pärast ettevalmistuse etappi tuleb eelarve kinnitamine ja heakskiitmine. Enne heakskiitmist võivad eelarve üle vaadata spetsiaalsed komiteed. Valmis eelarved kinnitatakse vastava võimuorgani poolt. See ei tohi olla vaid formaalne tegevus, vaid kõik eelarve kinnitajad peavad seda mõistma ning olema valmis eelarvetes paika pandud eesmärkide täitmise nimel tööd tegema. (Gross *et al.* 2000: 442) Kinnitatud eelarvetes võivad kulud olla fikseeritud erinevalt. Mõnel pool lubatakse raha kuluartiklite vahel ümber jagada, samas kui teistes kohtades nõutakse selleks valitsuse nõusolekut ja vastavat otsust. (Granof, Khumawala 2011: 94)

Kui eelarve on vastu võetud, siis tuleb see täita täitevvõimu organite poolt. Eelarve täitmine võib olla jagunenud kuudeks või kvartaliteks, et vältida seda, et eelarves planeeritu kohe aasta alguses ära kulutatakse. Kui eelarved on ühendatud raamatupidamisega, saab pidevalt jälgida eelarve täitmist. (Granof, Khumawala 2011: 94–95) See läheb väga hästi kokku Gross *et al.* (2000: 440–441) arvamusega, et eelarvetest on kasu vaid siis, kui neid pidevalt jälgitakse. Eelarve protsessi viimaseks etapiks on Granofi ja Khumawala (2011: 95) järgi aruandlus ja auditeerimine, mis kuuluvad Demingi ringi kontrolli ja korrigeerimise faasi. Aruandlus ja auditeerimine on olulised, et anda ülevaade eelarve täitmisest ja tekkinud kõrvalekalletest. (Granof, Khumawala 2011: 95) Eelmise aasta eelarved võivad olla ka baasiks uue eelarve

koostamisel (Gross *et al.* 2000: 441). Siit järeldub, et eelarvestamise protsess on pidev tsüklil, mis teatud perioodi järel kordub. Täpselt sama põhimõte on Demingi ringil, mille järgi korrigeerimise faas on aluseks uuele planeerimisfaasile (Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 154). Samuti on üheks pidevaks tegevuseks eelarve täitmise jälgimine.

Eelarve koostamisel on tihti üleval küsimus, kes peaks selle eest vastutama. Kõige lihtsam on eelarvet koostada finantsistidel, kuid nemad ei ole need, kes poliitilisi otsuseid vastu võtavad. Seetõttu peavad eelarve koostamisel osalema kindlasti ka poliitikud. Loomulikult on mõistlik finantsiste eelarvestamise protsessi kaasata, kuid nende roll ei tohiks olla domineeriv. Poliitikute kaasamine ei tähenda seda, et nad ei võiks eelarve koostamist finantsistidele delegeerida. Delegeerimine ongi tegelikult kõige mõistlikum otsus, kuid lõplik otsus peaks siiski jääma valitsusele. (Gross *et al.* 2000: 445) Käesoleva magistritöö autor nõustub selle mõttega. Kui eelarve koostamine ära delegeerida finantsistidele, siis saavad poliitikud tegeleda linna või valla juhtimisega. Samuti on finantstaustaga inimesed saanud rohkem ettevalmistust eelarve koostamiseks. Lõplik otsustusõigus peab jääma poliitikutele, sest nende valimislubadusi viiakse ellu ja eelarved peegeldavad neid otsuseid.

Kuigi eelarve mõistet on defineerinud erinevad autorid, on nende definitsioonid siiski küllaltki sarnased. Eelarved on organisatsiooni planeerimisprotsessi osad ning seotud finantsiliste näitajate ja kindla ajaperioodiga. Eelarvestamise protsessi saab uurida Demingi ringi raamistikus, mis koosneb neljast omavahel tihedalt seotud etapist: planeerimine, teostamine, kontrollimine ja korrigeerimine. Eelarved on nii planeerimis-, kontrolli-, kommunikatsiooni-, kui ka motivatsioonivahendiks. Need funktsioonid on seotud ka Demingi ringi erinevate etappidega. Eelarved täidavad oma funktsioone, kui nad on hästi planeeritud, koostatud poliitikuid kaasates ning kui neid pidevalt jälgitakse.

1.2. Tekkepõhise eelarvestamise erisused võrreldes kassapõhise eelarvega

Avaliku sektori juhtimise reforme, mis said alguse 90ndatel ning mille eesmärgiks on avaliku sektori juhtimise edendamine ja läbipaistvamaks muutmise, nimetatakse uueks haldusjuhtimiseks (*New Public Management*, NPM). Uue haldusjuhtimise raames

pööratakse suuremat tähelepanu tulemustele. Avaliku sektori juhtimise reforme toetavad Maailmapank, Rahvusvaheline Valuutafond (IMF), Euroopa Keskpank ning Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD). (Maciucă, Socoliuc 2014: 185)

Üheks uue haldusjuhtimise raames planeeritud reformiks on üleminek tekkepõhisele raamatupidamisele ja eelarvestamisele (*accrual accounting and budgeting*) (Becker *et al.* 2013: 324). Kuna eelarve on kõige olulisem rahanduslik dokument avaliku sektori organisatsioonides, siis on tekkepõhisele eelarvele üleminek üks olulisematest innovatsioonidest avaliku sektori finantsjuhtimises (Marti 2006: 48). Just seetõttu peetakse tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut üheks silmapaistvamaks eelarvestamise reformiks (Budding *et al.* 2015: 141). Mitmed organisatsioonid näiteks *The International Public Sector Accounting Standards Board*, Euroopa Komisjon, Rahvusvaheline Valuutafond (IMF), Maailmapank, Ühinenud Rahvaste organisatsioon ja Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD) on muutnud raamatupidamise ja eelarvestamise süsteemi tekkepõhiseks (Marti 2006: 45–46). Kuna tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek toimub uue haldusjuhtimise reformide raames, on see seotud paljude erinevate reformidega, mida avalikus sektoris juhtimise edendamiseks ellu viiakse.

Kuigi tekkepõhine raamatupidamine on akadeemilises kirjanduses palju kajastust saanud, ei ole tekkepõhine eelarvestamine nii populaarne olnud. Põhjus võib olla selles, et tekkepõhine raamatupidamine on kasutusele võetud paljudes riikides, kuid eelarvestamine on jäetud endiselt kassapõhiseks. (Marti 2013: 35) Seetõttu ei ole väga palju akadeemilist kirjandust, mis oleks pühendatud tekkepõhisele eelarvestamisele.

Tekkepõhisel ja kassapõhisel eelarvestamisel on mitmeid erinevusi. Kassapõhise eelarve korral on tehingu toimumise hetkeks raha väljamaksmine või saamine. Tekkepõhise eelarve korral on tehing toimunud, kui vastav tegevus või otsus on tehtud, mis genereerib tulu või nõuab tulevikus raha sisse- või väljavoolu. Sealjuures ei ole oluline, et raha samal hetkel kontodel liiguks. (Blöndal 2004: 104; Pereira Monteiro, Gomes 2013: 105) Seetõttu esindavad kasum ja kahjum tekkepõhist ning rahavood kassapõhist lähenemist (Blöndal 2004: 104). Tekkepõhine eelarvestamine arvestab ka varade, kohustuste, tulude ja kuludega. Ka kassapõhises eelarvetes arvestatakse tulude ja kuludega, kuid vaid juhul, kui toimub raha liikumine samas perioodis. (Marti 2013:

35) Tekkepõhises eelarvestamises kasutatakse tekkepõhise raamatupidamise elemente (Maciucă, Socoliuc 2014: 185). Nii tekkepõhisel kui kassapõhisel eelarvestamisel on oma eesmärk. Kassapõhine eelarve keskendub raha olemasolule ja lühiajalistele eesmärkidele ning tekkepõhine pikaajalistele eesmärkidele ja tulemustele, arvestades praeguste otsuste mõju tuleviku rahavoogudele. (Marti 2006: 65; Schick 2007: 117; Maciucă, Socoliuc 2014: 185) Seetõttu on tekkepõhine eelarve mõeldud toetamaks otsuste vastuvõtmist. Tekkepõhine eelarve kajastab kõiki kulutusi (s.h arvestatakse ka mitterahaliste kulutustega), mis pakutavate teenuste või väljunditega kaasnevad. (Schick 2007: 118; Marti 2013: 53) Seetõttu Marti (2006: 46) arvates liigutab tekkepõhine eelarve kulutused ajas ettepoole, kuid varade kasutamise kulud jagab ära selle kasuliku eluea peale. Alljärgnevalt on välja toodud kokkuvõtlik tabel kassapõhise ja tekkepõhise eelarvestamise erinevustest.

Tabel 3. Kassapõhise ja tekkepõhise eelarvestamise erinevused

Eelarvestamise aspektid	Kassapõhine eelarvestamine	Tekkepõhine eelarvestamine
Tehingute kajastamise aeg	Kui raha on välja makstud või saadud	Kui toimub tegevus, mis suurendab sissetulekuid, kohustusi või on seotud ressursside paigutamisega
Mõõtmise fookus	Raha laekumine ja väljamaksed	Tulu teenimine, ressursside kulutamine, kohustused, varad
Eesmärkide ajaline määratlus	Lühiajalised eesmärgid	Pikaajalised eesmärgid
Mitterahaliste kulutustega arvestamine ehk tegevuste kogukulude arvestamine	Ei	Jah
Tekkepõhise raamatupidamise elementide kasutamine	Ei	Jah

Allikas: (Blöndal 2004: 104; Maciucă, Socoliuc 2014: 185; Marti 2006: 46, 65; Marti 2013: 35, 53; Pereira Monteiro, Gomes 2013: 105; Schick 2007: 117–118; autori koostatud).

Autorid ei ole päris ühel meelel, kas tekkepõhine ja kassapõhine eelarvestamine on pigem vastandlikud süsteemid või üksteist täiendavad. Marti (2006: 65; 2013: 35) arvates on tegemist üksteist täiendavate lähenemistega, sest kassapõhine eelarve näitab raha liikumist, mis on samuti oluline. Blöndal (2003: 44) peab tekkepõhist ja kassapõhist lähenemist vastandlikeks võimalusteks eelarvestamisel ja raamatupidamisel. Käesoleva magistritöö autori arvates on mõlemal autoril õigus. Blöndali (2003: 44) järgi

saavad organisatsioonid oma raamatupidamist ja eelarvestamist koostada kas siis kassapõhiselt või tekkepõhiselt. Vastasel korral, kui kasutatakse kahte süsteemi korraga, muutub halduskoormus liialt suureks. Samas Marti (2006: 65; 2013: 35) järgi pakub kassapõhine eelarve informatsiooni organisatsiooni raha liikumise ja likviidsuse kohta.

Tekkepõhise eelarvestamise pooldajad toovad välja mitmeid põhjuseid, miks peaks tekkepõhisele eelarvestamisele üle minema. Tekkepõhise eelarvestamise eelised ei ole samad, mis on tekkepõhisel raamatupidamisel. Selle põhjuseks on asjaolu, et eelarvete puhul arvestatakse tehingud *ex ante* ning raamatupidamise korral *ex post*. Seetõttu ei kajastata eelarvetes näiteks varade väärtuse muutusi, mis muidu tekkepõhises raamatupidamises olulist rolli mängivad. Siiski tuleb vara väärtuse muutusi eelarvestamisel arvesse võtta, kuna need muutused mõjutavad amortisatsiooni. (Pereira Monteiro, Gomes 2013: 106) Erinevate autorite arvamused siinkohal on küllaltki sarnased. Paljud autorid on välja toonud samad tekkepõhiste eelarvete eelised ning rohkem on üksteist täiendanud, kui teiste arvamust kritiseerinud.

Mitmed autorid (Schick 2007: 110; Van der Hoek 2005: 33; Robinson 2009: 7) märgivad ühise eelisenä, et tekkepõhine eelarve pakub valitsusele tõhusamaks ja tulemuslikumaks tööks täiendavat informatsiooni kulude kohta, mida traditsioonilised kassapõhised eelarved ei võimalda. Tekkepõhine eelarve arvestab kõiki kulusid, mis väljundiga seotud on, hoolimata sellest, kas raha tegelikult sellel hetkel liikus. Seetõttu keskendutakse rohkem väljundile ja arvestatakse ka edasilükatud kulutustega. See annab otsuste vastuvõtja jaoks oluliselt rohkem infot, kui kassapõhine eelarve. (Blöndal 2003: 45; Blöndal 2004: 105) Suureneb kontroll ressursside üle ning see võimaldab paremini hallata varasid, likvideerida varad, mida enam ei vajata, ja annab informatsiooni investeeringute kohta, mis on odavnenud. Seetõttu kasutatakse rahalisi ja muid varasid efektiivsemalt. (Blöndal 2004: 105; Maciucă, Socoliuc 2014: 190; Robinson 2009: 7) Eelarved muutuvad küll keerukamaks, kuid on samas läbipaistvamad (Maciucă, Socoliuc 2014: 190). Tekkepõhise eelarvestamise vastaste arvates saab täiendavat informatsiooni kulude kohta ka ilma täielikult tekkepõhisele eelarvestamisele üle minemata (Blöndal 2004: 106).

Tekkepõhiste eelarvete kulutuste ja tulude tekkemoment ning pakutav informatsioon on seotud ka teiste eelistega. Kuna tehinguid kajastatakse siis, kui otsus vastu võetakse,

mitte raha liikumise hetkel, muudab tekkepõhine eelarvestamine valitsuse otsused rohkem läbipaistvamaks. (Blöndal 2003: 45) Seetõttu on valitsuse tegutsemise tagajärjed koheselt eelarvetes kajastatud. See annab valitsusele rohkem informatsiooni kulutuste kohta, mis nende otsused kaasa toovad, ning võimaldab neil kulutusi paremini juhtida. (Marti 2006: 64–65) Kulutused muutuvad seetõttu efektiivsemaks ja suureneb vastutus oma tegude üle (Marti 2013: 34; Pereira Monteiro, Gomes 2013: 106). Samas mida rohkem informatsiooni, seda suurem on tõenäosus, et eelarveid ei võeta tähtjaks vastu. Eelarvestamise protsess on surutud kitsasse ajavahemikku ning tihti on olulisem eelarve õigeaegne kinnitamine kui õigesti tehtud analüüs. (Schick 2007: 112) Käesoleva magistritöö autori arvates on siiski parem, kui otsuse vastuvõtmiseks on rohkem informatsiooni ning tekkepõhine eelarve pakub kindlasti selles osas rohkem kui kassapõhine eelarve.

Mõnede tekkepõhise eelarvestamise pooldajate arvates ei ole tekkepõhistes eelarvetes kohustuslik arvestada põhivara kulumiga (Marti 2013: 37). Kui amortisatsioonikuludega ei arvestata, ei ole Marti (2013: 37) arvates tegemist täielikult tekkepõhise eelarvestamisega (*full accrual budgeting*). Kulumiga mitteamvestava tekkepõhise süsteemi pooldajad väidavad, et mitterahaliste kulude arvestamata jätmine on tehniliselt palju lihtsam, kuid tekkepõhise eelarvestamise eelised sellega siiski kaasnevad. Kulumiga mitteamvestava tekkepõhise süsteemi vastaste arvates ei saavutata juhtimiskultuuri muutust, mida muidu tekkepõhise eelarvestamisega soovitakse saavutada. Kui arvestatakse ka amortisatsiooniga, on tegemist radikaalsema variandiga. Selline mudel peegeldab valitsuse kogu opereerimise kulusid. Täielikult tekkepõhiste eelarvete puhul ei tähenda tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek mitte tehnilist erinevust tehingute kajastamisel, vaid on fundamentaalseks muutuseks, kuidas valitsuse tegevust hinnata. (Blöndal 2004: 109) Seetõttu arvestatakse pooleldi tekkepõhiste eelarvete puhul nii hetke kui ka tulevaste kuludega, mis on seotud praeguste projektidega. Täielikult tekkepõhine eelarve katab ka neid põhivaraga seotud väljaminekuid, mis tehti minevikus ning seetõttu arvestatakse amortisatsiooniga. (Marti 2013: 37) Amortisatsiooni arvestamine eelarvetes aitab muuta erinevad põlvkonnad võrdsemaks, kuna kapitalikulud jaotatakse ära aja jooksul, mil see toodab kasu. See on erinevate põlvkondade suhtes õiglane, sest iga põlvkond peaks finantseerima neid kulutusi, mis on vajalikud nende poolt tarbitavate teenuste saamiseks. (Marti 2006: 64)

Kassapõhised eelarved ignoreerivad edasist varade kasutamise kulu (Schick 2007: 136). Siit tuleneb küsimus empiirilise osa intervjuusse, mis uurib, kas Eesti kohalikud omavalitsused, kes kasutavad tekkepõhist eelarvet, eelarvestavad amortisatsioonikulusid.

Tekkepõhiste eelarvete positiivseks küljeks on lisaks eelpool toodule pikaajaline avaliku sektori finantside jätkusuutlikkus. Tekkepõhine eelarve arvestab pikaajaliste mõjudega, mida põhjustavad praegused otsused. (Blöndal 2004: 106; Schick 2007: 135) Tekkepõhise eelarvestamise vastaste arvates saab pikaajaliste otsuste mõju kajastada kassapõhistes eelarvetes, kui kajastada väga pikki perioode (40–75 aastat). See elimineerib vajaduse võtta kasutusele tehniliselt keerukam tekkepõhine eelarve. (Blöndal 2004: 106) Käesoleva magistritöö autori arvates on nii pikkade perioodide etteplaneerimine seotud suure ebatäpsusega ning ei tarvitse anda piisavalt selget pilti otsuste vastuvõtjate jaoks.

Tekkepõhiste eelarvete heaks küljeks on nende ühildumine aruandluse ja tekkepõhise raamatupidamisega. See muidugi eeldab tekkepõhise raamatupidamise olemasolu. Juhul, kui eelarvestamiseks ja aruandluseks kasutatakse sama süsteemi, on võimalik planeeritud ja tegelikke tulemusi paremini võrrelda. Samas ei tarvitse tulemused täielikult kattuda, sest raamatupidamises ja eelarvestamises ei kasutata alati samu eeldusi ning väärtusi hinnatakse erinevalt. Näiteks võib erinevus sisse tulla varade väärtuse ümberhindamisel, millega eelarvetes ei arvestata. (Schick 2007: 132) Tekkepõhise eelarvestamise vastased ei pea eelarvestamise ja aruandlussüsteemi ühtsuse põhjust just tugevaks argumendiks. Nende arvates võiks samal põhjusel loobuda tekkepõhisest raamatupidamisest. (Blöndal 2004: 107)

Viimane tekkepõhise eelarve eelis on mõnevõrra küsitav. Selleks on eelarvetega manipuleerimise võimalus. Tekkepõhine eelarve on mõneti vähem manipuleeritav. Näiteks saab kassapõhise eelarvestamise käigus muuta eelarve tulemit kui lükata kulutusi edasi, kiirendada maksude kogumist või suurendada raha hulka varade müümise läbi. Mida lühem on eelarvete ajaperiood, seda manipuleeritavamad näitajad on. Reeglite kehtestamisega saab kassapõhist eelarvet muuta rohkem manipuleerimise kindlaks. Näiteks võidakse tulu varade müügist kajastada finantseerimise aruandes, mitte tegevusaruandes. Manipulatsioonid on siiski enamikes riikides marginaalsed ning

hõlmavad kassapõhise eelarvestamise puhul vaid teatud maksete viivitusi või varade müüki rahahulga suurendamiseks. Siiski on tegemist halva praktikaga ja muudab eelarved vähem usaldusväärseks. (Schick 2007: 134–136) Tekkepõhises eelarves saab manipuleerida eelduste ja hinnangutega. Näiteks millised on tulevased intressimäärad, kui suur osa laekumata maksutulust veel laekub, milline on varade väärtus ja amortisatsioon jne. (Blöndal 2004: 107; Schick 2007: 134) Seetõttu on standardite olemasolu hinnangute andmisel väga oluline (Blöndal 2004: 116). Eeldustega manipuleerimist on palju raskem välistel huvipooltel avastada (Schick 2007: 134). Siit järeldub, et mõlema eelarvega on võimalik manipuleerida ning seetõttu pole õige kummagi eelarvestamise eeliseks panna vähest manipuleerimise võimalust.

Lisaks eelduste ja hinnangutega manipuleerimise võimalusele on tekkepõhistel eelarvetel veel mitmeid probleeme, mis enne reformide läbiviimist tuleks läbi mõelda. Tekkepõhise eelarve vastased peavad sellist süsteemi liialt komplektseks, mis muudab eelarved vähem arusaadavaks (Blöndal 2003: 44; Blöndal 2004: 107). Seetõttu on poliitikute roll eelarvestamise protsessis vähenenud ning spetsialistide roll suurenenud. See keerukus on vähendanud valitsuse kontrolli eelarve üle ning seetõttu muutub küsitavaks eelarvete kasutamine otsustamiseks. (Pereira Monteiro, Gomes 2013: 107–108; Schick 2007: 134) Eelarve on üks tähtsamaid juhtimisetööriistu. Tekkepõhine eelarve seevastu võib olla niivõrd tehniline, et see kaotab oma senise tähtsuse juhtimisotsuste vastuvõtmisel. Sellepärast on paljud poliitikud tekkepõhise eelarvestamise vastased. (Blöndal 2003: 44) Riikides, kus tekkepõhistele eelarvetele on üle mindud, on poolehoidu võitmine kõige suuremaks väljakutseks (Blöndal 2004: 116). Samuti on kassapõhised eelarved paremini mõistetavad väliste huvipooltele (Schick 2007: 134). Autori arvates on see põhjendatud kartus, sest inimestel, kes raamatupidamisest vähe aru saavad, võib olla raske mõista tekkepõhiste numbrite sisu. Lihtsam on aru saada sellest, kas organisatsioonil hetkel on piisavalt raha või mitte. Samas igasuguste uuendustega kohanemine võtab aega. Seetõttu uurib autor Eesti kohalikelt omavalitsustelt, kuidas on olnud poliitikute suhtumine tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõttu.

Tekkepõhise eelarvestamise vastased usuvad, et tekkepõhiste eelarvete keerukus muudab eelarved vähem läbipaistvaks (Blöndal 2004: 107). Käesoleva magistritöö autor

on seisukohal, et kuna tekkepõhised eelarved pakuvad täiendavat informatsiooni kulude ja tänaste otsuste pikaajaliste mõjude kohta, mis muudab poliitilised otsused eelarvetes nähtavaks, on ebaõige väita, et tekkepõhine eelarve on vähem läbipaistvam.

Muutused peavad olema mõistlikud nende jaoks, kes informatsiooni koguvad või kasutavad. Kui need mõistetakse pole, siis muutub ülesanne tehniliseks kohustuseks, mis tuleb lihtsalt ära teha. Tekkepõhise süsteemi edukuse eeltingimusteks on uue süsteemi mõistmine, toetamine ja uue informatsiooni efektiivne kasutusele võtmine. (Schick 2007: 119–120) Seetõttu on oluliseks teguriks kommunikatsioon, et kõik osapooled reforme mõistaksid ja selle eeliseid ära kasutada oskaksid. Samuti peavad meedia ja avalikkus reforme mõistma. (Blöndal 2003: 53) Siit tuleneb küsimus Eesti kohalikele omavalitsustele, kuidas nemad eelarvestamise muutusi kõigile vajalikele osapooltele selgitasid.

Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek ei tohi kindlasti olla ainult tehniline küsimus. See peaks muutused sisse tooma kogu avaliku sektori juhtimisse. (Blöndal 2003: 52) Eelarve reformide käigus muutub informatsiooni hulk või selle struktuur, mida otsustajatele otsuste vastuvõtmiseks pakutakse. Ajalugu on näidanud, et need reformid, mis lisavad eelarvetesse uut informatsiooni, on läbi läinud lihtsamalt, kui need, mis üritavad muuta otsustajate mõtteviisi ressursside paigutamisel. Reeglid, mida tuleb eelarvestamisel jälgida, mõjutavad otsustajate käitumist ja seetõttu ka protsessi tulemust. Kui reegleid muudetakse, mõjutab see otsustajate käitumist ning seetõttu muutub tulemus. Samas võib juhtuda, et uute protseduuride lisamisel ei arvestata selle mõjuga eelarvetele. Eelarvestamise protsess muutub liialt keerukaks ning nõutakse liialt informatsiooni, mida ei suudeta hallata. Suurte ja mahukate reformide puhul on mõttekas esialgu mõelda sellele, kuidas vajalikku informatsiooni koguda ja ette valmistada ning alles siis kehtestada reeglid, mis nõuavad taolise informatsiooni kasutamist. Samuti on mõistlik, et teatud nõuded muudetakse pärast uute reeglite kehtestamist ebavajalikuks. Vastasel juhul võib protsess muutuda liialt keerukaks info ülekülluse tõttu. (Schick 2007: 113–119) Siit pärineb küsimus selle kohta, kuidas tekkepõhine eelarvestamine on muutnud avaliku sektori juhtimist ja eelarvestamisprotsessi. Küsimuses on välja toodud Demingi ringi etapid ja seos tekkepõhise eelarvestamisega.

Tekkepõhise eelarvestamisega kaasnevad uued kulud, et töötajaid koolitada ja süsteeme uuendada (Blöndal 2004: 107). Samuti on oluline palgata heade oskustega raamatupidajad, kes aitavad muudatused sisse viia. Mitmes riigis, kus on üleminek tekkepõhisele eelarvestamisele toimunud, on vastavate oskustega inimesi puudu olnud. Samavõrra tähtis on infotehnoloogia sobitumine uute vajadustega. (Blöndal 2003: 54) Tekkepõhiste eelarvete vastaste arvates ei tasu saadavad kasud neid kulusi ära (Blöndal 2004: 107). Siit küsimus, kas Eesti kohalikud omavalitsused on palganud tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul lisatööjõudu ja kas nad on pidanud uuendama oma raamatupidamistarkvara (majandusinfosüsteemi).

Üheks probleemseks kohaks, mis tekkepõhise eelarvestamisega kaasneb, on maksude tekkeaja kindlaks määramine, kuna nende konkreetset toimumisaega on keeruline määratleda. Seetõttu arvestatakse maksudest saadava tulu tekkemomendiks aega, mil maksukohustuse hindamine toimub või kui nõue üles võetakse. Maksudest saadava tulu arvestamiseks tuleb teha kaks muudatust. Esiteks tuleb määratleda saadav tulu ning teiseks hinnata tulu, mis laekub ebatõenäoliselt. (Blöndal 2004: 108) Võib juhtuda, et enne maksude kogumist polegi võimalik neid kindlaks määrata (Marti 2006: 52). Ideaalseks ajaks on hetk, mil maksustatavad tehingud toimuvad. Kassapõhises arvestuses registreeritakse tulu, kui maksud laekuvad. Seetõttu kassapõhises eelarvestamises selliseid eeldusi tegema ei pea. (Blöndal 2004: 108) Samas on võimalik kassapõhist ja tekkepõhist süsteemi kombineerida (Robinson 2009: 6). Tekkepõhisesse eelarvesse võib sisse jätta kassapõhiste maksutulude laekumine (Blöndal 2004: 108). Sellisel juhul pole tegemist täielikult tekkepõhiste eelarvetega.

Tabelis 4 on töö autori poolt välja toodud kokkuvõtlik ülevaade tekkepõhise eelarvestamise tugevustest ja nõrkustest. Empiirilise osa küsimustikus on samuti küsimused selle kohta, mida peetakse tekkepõhise eelarvestamise kasudeks ja milliseid probleeme on tekkinud tekkepõhiste eelarvetega. Samuti uuritakse millised on olnud tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid.

Tekkepõhiste eelarvete vastased toovad välja asjaolu, et tegelikult on kassapõhise ja tekkepõhise eelarve erinevus väga väike, sest enamuste tehingute puhul on tekkemoment ja raha liikumine samas perioodis. Ainult üksikutes valdkondades see nii ei ole. (Blöndal 2004: 105) Juhul, kui poliitikutel ei ole täielikku otsustusvabadust

ressursside paigutamise osas, siis nad vastutavad kulutuste eest, mille üle neil tegelikult kontrolli ei ole (Schick 2007: 136). Juhul, kui see nii on, siis tekkepõhine eelarve ei saa neid motiveerida juhtimist efektiivsemaks muutma.

Tabel 4. Tekkepõhise eelarvestamise tugevused ja nõrkused.

Muutuste tüübid	Tugevused	Nõrkused
Muutused eelarvestamises	Eelarvestamise ja raamatupidamise (aruandluse) ühtsustamise võimalus.	Eelarvetes tuleb arvestada raamatupidamislike hinnangutega.
	Eelarved pakuvad täiendavat informatsiooni kulude ja ressursside jaotuse kohta.	Eelarve muutub tehniliselt keerukamaks.
	Eelarvetes pööratakse suuremat tähelepanu väljundile.	Nõutava informatsiooni kogus on suurem.
	Eelarved arvestavad pikaajaliste mõjudega.	Maksude tekkemomenti on keeruline kindlaks määrata.
	Parem informatsioon tuleviku kulutuste kohta.	Eelarvetega on võimalik manipuleerida.
	Parem arusaam kulutustest, mis on vajalikud varade hoidmiseks.	Suurenevad kulud tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul.
	Eelarvetega on võimalik vähem manipuleerida.	
Muudatused juhtimises	Avaliku sektori finantsjuhtimine muutub efektiivsemaks.	Eelarvetest on raskem aru saada.
	Eelarved on rohkem läbipaistvad.	Valitsuse kontroll eelarve üle väheneb.
	Poliitiliste otsuste mõjutused on koheselt eelarvetes kajastatud.	Tekkepõhise eelarvestamise spetsialistide puudumine.
	Suurem juhtide vastutus tulemuste eest.	
	Eelarved on abiks otsuste vastuvõtmisel.	

Allikas: (Blöndal 2003: 44–45; Blöndal 2004: 105–107; Maciucă, Socoliuc 2014: 190; Marti 2006: 52–65; Marti 2013: 34; Pereira Monteiro, Gomes 2013: 106–110; Robinson 2009: 7; Schick 2007: 134–135; Van der Hoek 2005: 38; autori koostatud).

Tekkepõhisele eelarvestamise üleminek toimub uue haldusjuhtimise reformide raames. Erinevalt kassapõhistest eelarvetest ei ole tekkepõhiste eelarvete jaoks oluline, kas raha kontodel liigub. Tehingud kajastatakse siis, kui need toimuvad või kui vastav otsus vastu võetakse. Kui kassapõhised eelarved keskenduvad lühiajalistele eesmärkidele, siis tekkepõhised eelarved pikaajalistele. Samuti arvestatakse tekkepõhistes eelarvetes mitterahaliste kulutustega ning raamatupidamislike eeldustega. Tekkepõhised eelarved pakuvad rohkem informatsiooni kulutuste kohta ning on seetõttu abiks otsuste vastuvõtmisel. Juhtimine muutub efektiivsemaks ning suureneb vastutus tegevuste üle.

Samas muutuvad eelarved komplektsemaks ning on seetõttu raskemini mõistetavad. Seetõttu võib juhtuda, et poliitikute roll eelarvestamisel hoopis väheneb.

1.3. Erinevate riikide tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku kogemused

Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku korralduseks on mitmeid võimalusi. Esimene võimalus on üleminekut korraldada järkjärgult. See tähendab, et igal aastal lähevad teatud osakonnad üle tekkepõhisele eelarvestamisele. Sellisel juhul on üleminek paremini juhitav. Nõrgaks küljeks on see, et ühes osakonnas ülemineku käigus saadud õppepunktid ei tarvitse olla ülekantavad teistele osakondadele. Teine võimalus on tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna kogu avaliku sektori üksus korraga. Sellega kaasneb suur halduskoormus ning võimalikud vead. Süsteemi parandatakse igal aastal, mil see saavutab piisava täielikkuse. Kolmandaks võimaluseks on testida ja arendada tekkepõhist eelarvestamist üksuse siseselt ning avalikkusele edastada veel kassapõhiseid eelarveid. Selline lahendus tähendab topelt haldamist, sest paralleelselt kasutatakse kahte erinevat süsteemi. Selle variandi plussiks on see, et tekkepõhise eelarvestamise probleemid avastatakse ja lahendatakse ilma avalikkust kaasamata. (Blöndal 2003: 52) Siit tuleneb empiirilise osa küsimustiku järgmine küsimus, mis uurib Eesti kohalikest omavalitsustest, kuidas nemad tekkepõhisele eelarvestamisele üle läksid.

Tavaliselt on tekkepõhisele süsteemile üleminek seotud teiste avaliku sektori juhtimise edendamise reformidega (Van der Hoek 2005: 45). Siit tuleb küsimus, kas ka Eesti kohalikes omavalitsustes toimus teisigi reforme paralleelselt tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga. On arvatud, et tekkepõhine eelarve ja raamatupidamine toimivad vaid juhul, kui nad on kombineeritud teiste reformidega, nagu näiteks tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuga (Robinson 2009: 7; Schick 2007: 137). Tulemuspõhisel eelarvel on mitu paralleelselt kasutusolevat sünonüümi. Nendeks on näiteks tegevuspõhine ja väljundipõhine eelarve. (Marti 2013: 33) Tulemuspõhine eelarve pöörab sisendite asemel tähelepanu tegevustele ja operatsioonidele, nende maksumusele, efektiivsusele ning sellele, mis kulutuste eest saadi (Budding *et al.* 2015: 129; O'Toole, Stipak 2002: 192). Tulemuspõhise eelarvestamise tulemusena suunatakse raha kohtadesse, kus see toob paremaid tulemusi (Schick 2007: 117). Kuna käesolev

magistritöö keskendub tekkepõhisele eelarvestamisele ja tulemuspõhine eelarvestamine on omaette mahukas teema, siis pööratakse tulemuspõhisele eelarvestamisele põgusat tähelepanu. See on kindlasti üks töö edasiarendamise võimalustest.

Järgnevalt on välja toodud valitud riikide ja kohalike omavalitsuste praktika tekkepõhiste eelarvetega. Vaadeldud on tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motive, läbiviimise protsessi mõjutavaid tegureid, esilekerkinud probleeme ning tulemusi. Esimesena võttis tekkepõhise eelarvestamise koos tekkepõhise raamatupidamisega kasutusele Uus-Meremaa. Üleminek toimus juba 1991. aastal ning 1992. aastal oli Uus-Meremaa esimene riik, kus kõik valitsusüksused esitasid oma finantsandmeid tekkepõhiselt. Tekkepõhine informatsioon oli Uus-Meremaa jaoks vajalik, et teada saada pakutavate teenuste kogukulusid ning valida kõige kuluefektiivsemad teenusepakkujad. Tekkepõhine informatsioon annab parema pildi varadest, kohustustest, tuludest ja kuludest. Informatsiooni on seetõttu palju rohkem, et hinnata valitsuse finantspositsiooni ning tänaste otsuste pikaajalisi mõjusid. Seetõttu on ministritel võimalik teha paremaid otsuseid, läbipaistvus suureneb ja kulud on paremini jaotatud. Negatiivse poole pealt on nõutava informatsiooni kogus seetõttu suurem ning informatsiooni kogumisele ja algandmete analüüsile kulub palju aega. (Pallot 2001: 383–393) Samuti võib otsuste vastuvõtmine olla keerukam, kui tuleb analüüsida palju andmeid.

Uus-Meremaal tuli reformide läbiviimisel ette mitmeid takistusi. Esiteks polnud sellel ajal veel juhiseid, kuidas tekkepõhist eelarvestamist avalikku sektorisse integreerida. Seetõttu kaasati standardite väljatöötamise arutellu audiitoreid. Nad osalesid aruteludel, kuid mitte standardite kehtestamisel, et ei tekiks probleeme enda otsuste auditeerimisega. Väljundite ebamäärasus ei võimaldanud kulusid efektiivselt jagada. Võis juhtuda, et samade väljundite pärast tegid tööd mitmed erinevad osakonnad. Seetõttu oli keeruline hinnata osakondade tulemuslikkust eraldiseisvalt. Kõige olulisem taoliste reformide läbiviimisel on ministrite ja teiste reformi keskmes olevate inimeste poolehoid. Uus-Meremaal võeti reform hästi vastu. (Pallot 2001: 387–397) Kuna osakondadel on parim ülevaade toimuva kohta, anti neile otsustusvabadus, kuidas raha paigutada (Ha 2002: 126; Pallot 2001: 392). Seetõttu oli neil suurem kontroll sisendite üle, et saavutada soovitud väljundeid (Ha 2002: 126). See suurendas motivatsiooni

ning meelitas erasektorist häid juhte üle avalikku sektorisse, kellele muidu pole liigne avaliku sektori kontroll meeldinud. Samuti muudeti avaliku sektori palgad konkureerivaks erasektori palkadega. (Pallot 2001: 386–392) Lisaks sellele võisid osakonnad palgata ja vallandada inimesi (Ha 2002: 128).

Mõningatest raskustest hoolimata saavutati Uus-Meremaal reformidega edu. Uus-Meremaal viidi reformid sisse märkimisväärselt lühikese aja jooksul. Selle tagas Uus-Meremaa väiksus, tsentraliseeritus, tugev keskvalitsus ja täitevvõim, ühekojaline parlament ja ühe partei ülekaal valitsuses. (Ha 2002: 128–132) Samuti alustati reformidega koheselt ning ei püütud kõiki probleeme enne alustamist lahendada. Siiski tuleb siinkohal märkida, et Uus-Meremaa eelarvereform oli seotud teiste juhtimisreformidega. Seetõttu on keeruline hinnata millised kasud saadi just eelarvereformist. Selge on see, et keegi ei taha minna tagasi vanale kassapõhisele süsteemile. (Pallot 2001: 389–391)

11. mail 1999. aastal tutvustati Austraalias esmakordselt tekkepõhist eelarvestamist (Kelly, Wanna 2004: 96). Austraalias arvestatakse ka amortisatsioonikuludega. Sealjuures ei ole tegemist lihtsalt kulu arvestamisega, vaid fondiga, mida saab kasutada hilisemate põhivara investeeringute tarvis. (Robinson 2009: 9) Nagu Uus-Meremaa puhul, oli ka Austraalias peamiseks eelarvereformi eesmärgiks kogukulude määratlemine, mille põhjal valida parim teenusepakkuja. Lisaks sellele sooviti parandada juhtide tulemuslikkust, suurendada juhtide vastutust ja hinnata pikaajalisi mõjusid. Reformi läbiviimiseks loodi 50–60 liikmeline meeskond. Selle tiimi pühendumine mängis suurt rolli reformi edukuses. Eks oli ka neid, kes reformidele vastu olid ja lahkusid. Enamasti osalesid projekti läbiviimisel organisatsioonisisised ametnikud, kuid pöördui ka väliste ekspertide poole, kellel oli avaliku sektori kogemus. Meeskonna ülesandeks jäi ka koolituste ja kommunikatsiooni korraldamine. Oli oluline tagada vajalik kompetents, et kõik mõistaksid reformidega kaasa tulevaid muudatusi. Koolitustest hoolimata ei saadud siiski tekkepõhise eelarvestamise kõikidest detailidest aru. Seetõttu olid pinged õhus, kui käisid läbirääkimised 1999.–2000. aasta eelarve osas. Eelarve spetsialistidel puudusid praktilised kogemused tekkepõhise eelarvestamisega ning loodeti erasektori konsultantide peale. Lisaks sellele tekitas pingeid osakondade erinevustega mitteamvestamine. Taheti luua standardiseeritud reegleid, kuid need ei

sobinud iga osakonna eripäradega. Tekkisid konfliktid erinevate riigiasutuste vahel, sest ei suudetud otsustada, mis on eelarvete eesmärk ja kas tekkepõhised näitajad aitavad neid täita. Samuti peeti tekkepõhiseid eelarveid liigselt keerukateks. Tihti on tekkepõhine informatsioon ette valmistatud spetsialistide poolt. Seetõttu võib poliitiliste otsuste ja programmide eest vastutajate panus tekkepõhisesse süsteemi olla väike. Nendel põhjustel nõutigi algselt, et eelarvetes oleksid ka kassapõhised näitajad. Seetõttu ei tehtud Austraalias otsuseid tekkepõhise informatsiooni põhjal. Kassapõhiste näitajate kasutamine pärsib tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut, sest tekkepõhise informatsiooniga ei harjuta ära. Võib juhtuda, et soovitakse tagasi pöörduda kassapõhise eelarvestamise juurde. Üleminekut kergendab ajalooliste näitajate tekkepõhiseks teisendamine. Näiteks Suurbritannias tehti nii ja see võimaldas näha näitajate trende ja liikumisi. (Kelly, Wana 2004: 101–108) Parem koolitussüsteem, kommunikatsioon ja andmete teisendamine aitaksid seetõttu lahendada probleeme, mis on seotud reformide ebaselgusega.

Lisaks eelpool toodule oli Austraalias teisigi probleeme seoses tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Näiteks ei olnud IT-süsteem just eriti kasutajasõbralik. Lisaks sellele kasutatakse tekkepõhises eelarvestamises eeldusi ja hinnanguid. See muudab eelarved loomingulisemaks ja eelarvete õigsus sõltub suuresti hinnangute ja eelduste kontrollimisest. Tekkepõhine süsteem annab infot varade tootlikkuse kohta ning selle põhjal saab otsustada, kas varasid on mõistlik säilitada või tuleb need likvideerida. Samas võib juhtuda, et avaliku sektori varadel ei ole teisest turgu, kus neid on võimalik müüa. Samuti võib olla keeruline hinnata varade väärtust. Reformi algusjärgus viidi sisse palju muudatusi. Muudatuste tegemine reformi alguses ei ole tegelikult negatiivne. See on pigem vajalik, et kohendada reforme enda vajaduste järgi. See on eriti oluline, kui standardid võetakse üle teistelt riikidelt või asutustelt. Reformide läbiviimisel tekkivaid probleeme lahendati jooksvalt. (Kelly, Wana 2004: 100–103) Samas on autorid kritiseerinud Austraalia reformide ebastabiilsust ja pidevat muutumist. Stabiilsus on oluline, et saavutada õppimise efekt juhtide seas. Sellisel juhul muutuvad ka tulemused paremaks. Süsteemsuse puudumine pärsib saavutamast oodatuid tulemusi. (Carlin 2003: 45–46) Kokkuvõtlikult võib Austraalia reformi pidada edukaks. Veelgi enam, reform viidi läbi vaid kahe aastaga. Nagu ka Uus-Meremaa puhul toimusid mitmed juhtimis- ja eelarvereformid Austraalias samaaegselt

tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga. Seetõttu on keeruline hinnata, milline oli just tekkepõhise eelarvestamise mõju juhtimisele. (Kelly, Wana 2004: 101–109) Austraalia keskvalitsuse näitest tuleb küsimus töö empiirilise osa küsimustikku. Nimelt uurib käesoleva magistritöö autor, kas Eesti kohalikud omavalitsused on kasutanud väliste spetsialistide abi.

Austraalia kohalikest regioonidest võttis tekkepõhise eelarvestamise esimesena kasutusele Victoria. Ka siin ei olnud reformid seotud ainult tekkepõhise eelarvestamisega, vaid läbi viidi teisigi eelarvestamisreforme. Victorias muudeti väljundeid pärast reformide esialgset sisseviimist korduvalt ning seetõttu puudus stabiilsus. Mida aeg edasi, seda rohkem muudatusi sisse viidi. Tõsi küll, reformide algusjärgus peabki muudatusi tegema, et reformidest tulevad muudatused kõige paremini kohalikku süsteemi sisse sobitada ja toimima panna. Samas näitavad need pidevad muudatused, et süsteemiga ei olda rahul ning see vajab pidevalt täiustamist. Seetõttu on palju ressursse suunatud teenuste pakkumise asemel eelarvete täiustamisse. Siit tuleneb põhjendatud küsimus, kas uue eelarvestamissüsteemi eest ei maksta liialt kõrget hinda ja saadud kasu on sellest väiksem. (Carlin 2006: 3–16) Carlin (2003, 2006) on oma mitmes artiklis väitnud, et suhtub skeptiliselt eelarvereformidesse, mis Austraalias toimuvad. Kuna Carlini vastaste arvamuse kohta infot pole, siis oleks ennatlik järeldada, et Victorias on eelarvereform läbi kukkunud.

2006. aastal tutvustati Saksamaal projekti, millega plaaniti muuta raamatupidamist ja eelarvestamist. Eelarve reformi eesmärgiks oli keskenduda rohkem väljunditele ning sealhulgas ka mittefinantsnäitajatele. Kuigi jääd kassapõhise eelarvestamise juurde, plaaniti lisada teatavaid tekkepõhise eelarvestamise elemente. Tekkepõhise eelarvestamise elemente taheti sisse tuua, et saada paremat ülevaadet kulude kujunemisest. Põhjuseks, miks siiski plaaniti jääda kassapõhise eelarvestamise juurde, oli tekkepõhise eelarvestamise suured kulud võrreldes endise süsteemiga. 2010. aastal otsustati reformid siiski peatada. Parlamendiliikmete arvates oleks üleminek vähendanud nende kontrolli eelarve ja finantsseisu üle. (Jones, Lüder. 2011: 267–269) Seega jäid reformid toimumata poliitikute vastuseisu tõttu. Seetõttu võib pidada reformi läbiviijate poolehoidu väga suureks eelduseks, et reform õnnestuks.

Kuigi Saksamaa keskvalitsuse tasandil on eelarvestamine siiski veel kassapõhine, on mõned liidumaad tekkepõhisele eelarvestamisele juba üle läinud. Siiski on tekkepõhine eelarvestamine ka siin alles lapsekingades. Beckeri, Jagalla ja Skærbæki (2013) artikkel käsitleb tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut Hessenis ja Hamburgis. 1997. aastal lubati lisaks kassapõhisele süsteemile kasutada ka tekkepõhist süsteemi. Pärast seda hakkasidki paljud liidumaad tekkepõhilist süsteemi kasutama. Eriti uuendusmeelsed olid Hessen ja Hamburg. Motiiviks oli finantside pikaajaline vaade ja eelarve täitmise distsipliini parandamine. Kohe pandi kokku töögrupid, kes hakkasid reforme läbi viima. Raamatupidajad pandi reformide läbiviimise keskmesse, et tõsta nende efektiivsust. Nende vastutus ja olulisus seeläbi suurenes. Siiski ei läinud reformide läbiviimine ilma probleemideta. Kõige olulisemaks probleemiks oli mõningane vastuseis reformi läbiviijate ja raamatupidajate poolt. Oli muidugi neid, kes reformi positiivselt suhtusid, kuid leidis ka skeptikuid. Eriti suur oli vastuseis Hessenis. Hamburgis oli samuti vastuseisu, kuid Hamburgi juba Hansaajast pärit muutustele suunatud mõtteviis aitas seda vähendada. Üheks põhjuseks, miks vastuseis tekkis, oli vähene arusaamine reformist. Et kompetentsi tõsta, korraldati koolitusi uue süsteemi kohta. Võeti ette ka teisi samme, et vastuseisu vähendada. Esiteks püüti reformi tegevustesse integreerida (näiteks pandi koosolekute ajakavadesse ja aruannetesse sisse punkte reformist). Teiseks oli palgatõus ja karjääri edendamine, millega püüti inimesi projektile pühendumata juba muutuste algfaasis. Samuti loodi uusi ametikohti. (Becker *et al.* 2013: 326–332) Saksamaa liidumaade näitest tuleb empiirilisse ossa küsimus selle kohta, kes olid Eesti kohalikes omavalitsustes tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul juhtrollis. Teiste Saksamaa liidumaade näites välja toodud aspektide kohta on küsimused empiirilises osas juba olemas.

90ndatel aastatel olid Austria keskvalitsuse eelarved traditsiooniliselt kassapõhised. Eelarved keskendusid sisenditele ja tulemuslikkus ei olnud oluline. See oli põhjuseks, miks hakati plaanima suurt eelarvereformi, mis muudaks juhtimissüsteemi ja poliitiliste otsuste vastuvõtmist. Üheks reformi osaks oli tekkepõhisele ja tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminek. (Steger 2010: 8–15; Steger 2012: 148) Esimene täielike reformi mõjudega arvestav eelarve oli 2013. aasta keskvalitsuse eelarve, mis võeti vastu 2012. aasta novembris (Steger 2012: 147). Sealjuures arvestati mitterahaliste kuludega nagu amortisatsioon (Steger 2010: 17). Oli ilmselge, et eelarvereform võtab aega mitu

aastat ning seetõttu tuli kindlustada parteidevaheline konsensus, et reformi õnnestumine ei sõltuks vaid valitsevast parteist (Steger 2010: 9; Steger 2012: 149). Selleks loodi 2004. aastal eraldi töögrupp, kes reformi läbi viima hakkas. Sinna kaasati nii väliseid eksperte kui ka esindajaid kõigist poliitilistest parteidest. Poliitikute kaasamine aitas luua õiget reformimeelset suhtumist ning neil oli võimalik oma eelarvestamisprotsessi rolli suhtes läbirääkimisi pidada. (Steger 2012: 149) Selliseid projekti läbiviimiseks loodud töögruppe kasutasid ka Austraalia keskvalitsus ja Saksamaa liidumaad.

Projekti õnnestumiseks tuli kaasata ka teisi huvipooli. Üheks oluliseks sidusgrupiks on avalikkus. Seetõttu tuli avalikkusele selgitada projekti vajalikkust. Selleks korraldati eraldi sündmusi, kus ajakirjanikele tutvustati reformide häid külgi ja nende mõjusid kodanikele. Läbi selle said reformid meedias positiivset kajastust. Avalikkuse heakskiit survestas skeptikutest poliitikuid ja riigiametnikke. (Steger 2010: 10; Steger 2012: 150) Üheks oluliseks eripäraks, mis Austria reformi puhul välja võib tuua, on avaliku sektori juhtimisele ja raamatupidamisele spetsialiseerunud professorite kaasamine (Steger 2010: 10–11). Siinkohal on oluline märkida, et professoreid ei palgatud mitte konsultantideks, vaid nendega peeti lihtsalt nõu (Steger 2012: 150). Nendelt saadi tagasisidet, soovitusi ja ideid. Samuti üritati välismaa ekspertide kogemusi ära kasutada. (Steger 2010: 10–11) Magistritöö autorit huvitab, kas ka Eesti kohalikes omavalitsustes kasutati välise abina ülikoole. Suurel hulgal konsultante reformi läbiviimiseks Austrias ei palgatud, sest projekti läbiviimisel jäid fookusesse Austria riigiametnikud. Konsultantide palkamine võib panna riigiametnikke tundma, et nad ei saa ise muutustega hakkama ja see võib tekitada neis kaitsereaktsioone. (Steger 2010: 12) Samuti peljati konsultantide palkamisel seda, et välised eksperdid kasutavad ära ametnike teadmisi ja müüvad need kellelegi teisele suure raha eest maha (Steger 2012: 151). Kolmandaks põhjuseks, miks reformide elluviimise keskmesse jäeti riigiametnikud, oli asjaolu, et reformid muudavad ametnike senist töökultuuri (Steger 2010: 11). Seetõttu pidid riigiametnikud igati reformide fookuses olema. See aitab reforme nn enda omaks pidada ja neisse uskuda. (Steger 2012: 151) Reformi õnnestumine sõltub olulisel määral poliitikute ja riigiametnike võimest muuta oma senist kultuuri ja hakkama saada muutustega (Steger 2010: 20). Reformide läbiviimiseks palgati ka uusi töötajaid. Et kõik töötajad reformidega kursis oleksid,

korraldati mitmeid koolitusi. (Steger 2012: 151–152) Austrias usuti seega, et reformide läbiviimise edukus sõltub suuresti reformidega seotud isikute poolehoiust.

Reformidega seotud muudatused pandi koheselt seadustesse kirja, et nendest oleks raskem hiljem taganeda. Siinkohal on oluline silmas pidada, et Austria tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek toimus teiste eelarvestamise- ja juhtimisreformidega samaaegselt. Nende hulgas oli näiteks ülevalt alla ja tulemuspõhine eelarvestamine. Samuti kasutatakse paralleelselt kassapõhiseid näitajaid. Seetõttu ei saa Austria puhul selgelt väita, millised reformidest tingitud mõjud olid seotud tekkepõhise eelarvestamisega. Austrias on kohalikel regioonidel suur roll. Seetõttu on probleemiks, et tekkepõhine eelarvestamine on kasutusel vaid keskvalitsuse tasandil. Mitmed regioonid on tugevalt üleminekule vastu seisnud. Samas on ka neid, kes keskvalitsuse edust on innustust saanud ja kaaluvad üleminekut. (Steger 2012: 148–157)

Suurbritannias oli tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiiviks pakkuda paremat informatsiooni otsuste vastuvõtmiseks, et muuta ressursside kasutamine efektiivsemaks. Üleminekut hakati planeerima 1995. aastal. (Warren 2015: 120) Ülemineku lihtsustamiseks teisendati ajaloolised finantsaruanded tekkepõhisteks. See võimaldab näha näitajate liikumist ajas ja võimalikke trende. (Kelly, Wana 2004: 106) OECD uuringu järgi kasutavad tekkepõhist eelarvestamist veel Belgia, Taani, Šveits, Island ja Tšiili (Blöndal 2015).

Eespool vaadeldud riikide ja kohalike omavalitsuste praktikat kokkuvõttev tabel on välja toodud lisas 2. Kuna kõik autorid ei ole keskendunud riikide kogemuse uurimisel samadele aspektidele, siis ei ole kõigi üksuste kohta saadaval kogu informatsiooni. Riikide motiivid tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks olid üldjoontes sarnased. Sooviti saada nii täielikumad informatsiooni finantsseisu ja pikaajaliste mõjude kohta, muuta otsustusprotsessi efektiivsemaks kui ka suurendada juhtide tulemuslikkust ja vastutust (Kelly, Wana 2004: 107; Pallot 2001: 384; Steger 2012: 148; Warren 2015: 120). Protsessi lihtsustamiseks rakendati riikides ja kohalikel tasanditel erinevaid meetmeid. Loodi nii meeskondi, kes reformi läbi viisid, palgati uusi töötajaid kui ka kaasati väliseid eksperte (Becker *et al.* 2013: 329; Kelly, Wana 2004: 101; Steger 2012: 149–151). Suurbritannia puhul teisendati eelmiste perioodide andmed tekkepõhisteks, et oleks võimalik jälgida trende (Kelly, Wana 2004: 106). Riikidel ja

kohalikel üksustel tekkis ka mõningaid probleeme tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Levinuimad nendest olid arusaamine uuest eelarvetest ning võtmeisikute vastuseis (Becker *et al.* 2013: 329–330; Jones, Lüder. 2011: 269; Kelly, Wana 2004: 101).

Ei ole olemas ühte standardiseeritud tekkepõhise eelarvestamise meetodit. Seetõttu ei tohiks eelarvereforme vaadata isoleeritult, vaid tuleks lähemalt uurida ka riigi ja kohaliku omavalitsuse tausta. (Kelly, Wana 2004: 95–109) Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku uurimisel tuleb arvestada kultuuriliste erinevustega. Riikidel on erinev ajalugu, juhtimistavad, kultuur jne. (Marti 2006: 47) Riikides, kus on tekkepõhisele eelarvestamisele üle mindud, on väga tugev juhtimissüsteem ning avaliku sektori juhtidel on oma töös palju otsustusõigust. Tugev juhtimissüsteem on oluline, sest tekkepõhine eelarvestamine on keerulisem ning vajab mõistmiseks oskusi. Vabadus otsustamisel võimaldab juhtidel ressursse efektiivsemalt kasutada. (Schick 2007: 131) Samuti tuleb silmas pidada, et mitmes riigis toimusid erinevad avaliku sektori juhtimisreformid samaaegselt ning keeruline on seetõttu isoleerida eelarvereformide mõju.

Kõige olulisemaks eelarvereformi õnnestumise teguriks on paljud autorid (Blöndal 2004: 116; Pallot 2001: 391; Steger 2012: 149) pidanud poliitikute ja teiste ametnike poolehoidu. Kui puudub poolehoid, ei õnnestu ka eelarve muutmise (Pallot 2001: 391). Seetõttu on Stegeri (2010: 11) arvates oluline, et just poliitikud ja riigiametnikud jäävad reformide läbiviimisel kesksele kohale. See aitab neil reforme enda omaks pidada ja neisse uskuda (Steger 2012: 151). Tekkepõhistest eelarvetest on vaid sellisel juhul täielikult kasu, kui muudetakse kogu avaliku sektori juhtimist ja kultuuri (Blöndal 2003: 52; Steger 2010: 20). Kui juhtimises muutusi ei toimu, ei muutu ka organisatsiooni tegevus efektiivsemaks ning tulemused ei parane. Seda ka juhul, kui tehniliselt on kõik korrektne. (Carlin 2003: 45) Seetõttu on üheks väga oluliseks teguriks eelarvereformi õnnestumisel poliitikute ja teiste riigiametnike poolehoid ja võime muudatustega kaasa minna.

Juhtimiskultuuri muutuse ja poolehoiu saavutamiseks on oluline eelarvetest arusaamine. Et eelarvestamine ei muutuks vaid tehniliseks kohustuseks, mis tuleb ära teha, peavad tekkepõhise eelarvestamise põhimõtted kõigile osapooltele hästi selged ja mõistetavad

olema. Ainult nii tagatakse uue informatsiooni efektiivne kasutuselevõtt ja uutest eelarvetest on kasu. (Kelly, Wanna 2004: 106; Schick 2007: 119–120) Eelarvetest arusaamise tagab hea kommunikatsioon (Blöndal 2003: 53). Seetõttu on oluline koolituste korraldamine, et kõik mõistaksid reformide sisu ja sellega kaasa tulevaid muudatusi.

Oluline õnnestumistegur on kvalifitseeritud spetsialistide olemasolu, kes aitavad muutused sisse viia. Kuigi tegemist on olulise faktoriga, on mitmes riigis, kus juba tekkepõhiseid eelarveid kasutatakse, vastava kvalifikatsiooniga spetsialiste puudu olnud. Samuti on olulise tähtsusega infotehnoloogia sobitumine uute vajadustega, mida põhjustab tekkepõhine eelarvestamine. (Blöndal 2003: 54) Silmas tuleb pidada, et nõutava informatsiooni hulk ei muutuks liialt suureks. Vastasel korral ei suudeta seda hallata. (Schick 2007: 118)

Ha (2002: 132) tõi Uus-Meremaa puhul välja veel eraldi tegureid, mis mõjutasid tekkepõhise eelarvestamise edukust. Nendeks olid Uus-Meremaa väiksus, tsentraliseeritus, tugev keskvalitsus ja täitevvõim, ühekojaline parlament, ühe partei ülekaal jne. (Ha 2002: 132) Ha (2002) tegureid veidi üldistades võib väita, et oluliselt lihtsam on reformi läbi viia, kui üksus on väike, poliitiliste parteide vahel valitseb üksmeel ning juhtimine on tugev. Ka Steger (2010: 9; 2012: 149) tõi välja poliitiliste parteide konsensususe olulisuse eelarvereformi läbiviimisel. Mis Uus-Meremaa puhul veel välja tuli, oli juhendite puudumine, mis muutis ülemineku keerukamaks (Pallot 2001: 390). Seetõttu on kindlasti tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek kergem, kui on olemas vastavad juhendid.

Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008) toovad oma artiklis välja rida tegureid, mis mõjutavad kohalike omavalitsuste valmisolekut muudatuste tegemiseks. Oma artiklis on nad pigem keskendunud tekkepõhisele raamatupidamisele, kuid käesoleva magistritöö autori arvates võivad samad tegurid olulist rolli mängida ka tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Uuring on läbiviidud Itaalia kohalike omavalitsuste põhjal. Esimeseks oluliseks teguriks, mis artiklis välja tuuakse on kohaliku omavalitsuse suurus. Mida suurem on üksus, seda tõenäolisemalt ollakse avatud innovatsioonile. Suurus on seotud organisatsiooni kompleksusega ning informatsiooni hulgaga, mida on vaja analüüsida. Seetõttu ollakse valmis kasutama erinevaid

analüüsivahendeid. Samuti võib suurus olla seotud läbipaistvusega. Kui avalikkus tunneb suurt huvi organisatsiooni vastu, siis ollakse valmis innovatsiooniks ning võetakse suurema tõenäosusega kasutusele üldsuse poolt heakskiidetud uudsed meetodid. Kohaliku omavalitsuse suurus väljendub näiteks rahvaarvus. (Anessi-Pessina *et al.* 2008: 322–327) Teiseks oluliseks teguriks, mis Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008: 327) poolt välja tuuakse, on geograafiline asukoht. Geograafiline asukoht on kultuurilise, poliitilise, majandusliku ja sotsiaalse tausta indikaatoriks. Kohaliku omavalitsuse taustast sõltub see, milliseid otsuseid tehakse. Sellega on tihedalt seotud sotsiaalne kapital. Sotsiaalset kapitali saab hinnata näiteks ülikoolide lähedusega. Samuti avaldab mõju see, millistele tegevustele kohaliku omavalitsuse üksused keskenduvad. Kui keskendutakse teenuste pakkumisele, ollakse rohkem valmis innovatsiooniga kaasa minema. (Anessi-Pessina *et al.* 2008: 327–330) Veel töid Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008: 328–329) oma artiklis välja, et positiivset mõju avaldab innovatsioonile vabade rahaliste vahendite olemasolu, ligipääs laenukapitalile ja finantsjuhtide avatus uutele ideedele. Ligipääsu laenukapitalile väljendavad kohalike omavalitsuste poolt emiteeritud võlakirjad ja krediitdireitingud (Anessi-Pessina *et al.* 2008: 333). Finantsjuhtide avatust uutele ideedele võib samastada Blöndali (2004: 116), Palloti (2001: 391) ja Stegeri (2012: 149) poolt oluliseks peetud poliitikute ja ametnike poolehoiuga. Siit tuleb küsimus empiirilisse ossa, et teada saada, kes olid Eesti kohalikes omavalitsustes tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku algatajaks. Kuigi teoreetiliselt peaksid ülaltoodud tegurid mõjutama kohalike omavalitsuste avatust innovatsioonile, siis Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008: 337) läbiviidud uuringus Itaalia omavalitsuste kohta olid statistiliselt olulised vaid finantsjuhtide soosing ja geograafiline asukoht.

Esimese riigina läks täielikult tekkepõhisele süsteemile üle Uus-Meremaa. Uus-Meremaa eeskujul on läinud tekkepõhisele eelarvestamisele üle ka teised riigid. Nende seas Austraalia, Austria, Suurbritannia ja mõned Saksamaa liidumaad ning Austraalia regioonid. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku õnnestumise kõige olulisemateks faktoriteks on poliitikute ja riigiametnike poolehoid, reformide mõistmine ja uue informatsiooni kasutamine otsustusprotsessis. Seega, kui reformid ei muuda juhtimiskultuuri, ei saavutata reformidega soovitud tulemusi. Samuti on olulised kvalifitseeritud spetsialistide olemasolu ning toetav tarkvaraprogramm. Tekkepõhisele

eelarvestamisele ülemineku analüüsimisel tuleb silmas pidada, et enamikes riikides toimusid paralleelselt mitmed eelarvestamise ja avaliku sektori juhtimisreformid. Seetõttu on keeruline hinnata, millised on just tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku mõjud avaliku sektori juhtimispraktikas.

2. TEKKEPÕHISE EELARVESTAMISE ARENGUSUUNAD EESTI KOHALIKES OMAAVALITSUSTES

2.1. Kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleeriv seadusandlus Eestis

Kaks olulist seadust, mis mõjutavad kohalike omavalitsuste finantsjuhtimist, on kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (KOKS) ja kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFs). Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus võeti vastu 2. juunil 1993. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus võeti vastu 16. septembril 2010 ning see jõustus 1. jaanuaril 2011.

KOKS määrab kindlaks kohaliku omavalitsuse ülesanded, vastutuse ja korralduse. Samuti reguleeritakse omavalitsuste suhteid omavahel ja riigiorganitega. (KOKS § 1 lg 1) KOKS-i järgi peab vallal ja linnal olema oma arengukava ja eelarvestrateegia (KOKS § 37 lg 1). Arengukava peab sisaldama vähemalt KOKS § 37 lg 2 järgi:

- majandusliku, sotsiaalse, kultuurilise ja looduskeskkonna arengu vajadusi ja pikaajalisi suundumusi;
- tegevusvaldkondade lõikes probleemide ja võimaluste analüüsi;
- tegevusvaldkondade strateegilisi eesmärke ja nende mõju;
- eesmärkide saavutamiseks vajalikke tegevusi.

Arengukavaga on tihedalt seotud eelarvestrateegia, mis on arengukavast tulenev finantsplaan. Eelarvestrateegia on kas eraldiseisev dokument või siis üks osa arengukavast. (KOKS § 37¹ lg 1) Eelarvestrateegia koostamist reguleerib KOFs. Viimases pannakse paika eelarvestrateegia nõutavad osad, milleks on (KOFs § 20 lg 3):

- kohaliku omavalitsuse majandusliku olukorra analüüs ja prognoos;

- eelarvestrateegia vastuvõtmisele eelnenud aasta, jooksva aasta ja strateegia perioodi põhitegevuse tulud ja kulud, investeeringud maksumuste ja finantseerimisallikatega, finantseerimistegevuse maht ja likviidsete varade muutus;
- kohalike maksude ja maamaksu muudatused;
- ülevaade kohaliku omavalitsuse ja sõltuvate üksuste majandusolukorrast;
- kohaliku omavalitsuse (arvestusüksuse) põhitegevuse tulem ja netovõlakkoormus nii eelarvestrateegia prognoosi perioodi kui ka eelmise ning jooksva aasta kohta;
- muu kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimise korraldamiseks oluline informatsioon.

Nii valla ja linna arengukava kui ka eelarvestrateegia on aluseks eelarve koostamisele (KOKS § 37¹ lg 2). Omavalitsuste eelarvestamist reguleerib KOFS. Seadus reguleerib nii kohaliku omavalitsuse üksuse eelarve koostamise, vastuvõtmise, täitmise kui ka aruandluse põhimõtteid. (KOFS § 1) Seaduse järgi algab kohalike omavalitsuste eelarveaasta 1. jaanuaril ja lõppeb 31. detsembril. Seetõttu kinnitatakse kohalike omavalitsuste eelarved üheks eelarveaastaks. Lubatud on esitada informatsiooni pikema perioodi kohta. (KOFS § 4) Eelarve koostab linna- või vallavalitsus (KOFS § 22 lg 1). Eelarve võetakse vastu volikogu määrusega ning see jõustub eelarveaasta algusest (KOFS § 23). Juhul, kui tekib vajadus eelarvet aasta jooksul muuta, võib seda teha lisaeelarvega. Ka lisaeelarve koostatakse valla- või linnavalitsuse poolt ning see kinnitatakse volikogus. (KOFS § 26) Seetõttu on eelarved piisavalt paindlikud ning saab arvestada ka muutunud olukordadega.

Eelarve täitmist korraldab kohaliku omavalitsuse üksuses linna- või vallavalitsus (KOFS § 28). KOFS-i § 29 lg 4 järgi tuleb kohalikel omavalitsustel esitada koos majandusaasta aruandega ka eelarve täitmise aruanne, mis koosneb esialgsest ja lõplikust eelarvest ning eelarve täitmisest.

KOFS paneb paika, milline on kohalike omavalitsuste eelarvete struktuur. Kohalike omavalitsuste eelarvete osad on järgmised (KOFS § 5 lg 2):

- põhitegevuse tulud,

- põhitegevuse kulud,
- investeerimistegevus,
- finantseerimistegevus,
- likviidsete varade muutus.

Eelarveid on lubatud täiendada erinevate lisade ja täiendava informatsiooniga. Ülaltoodud osad võib eelarvetes jaotada täiendavalt tegevuste ja tegevused omakorda eesmärkide kaupa. (KOFS § 5 lg 4–5) Siit järeldeb, et kuigi eelarvete üldine struktuur on seadusega paika pandud, saavad kohalikud omavalitsused seda vajadusel täiendada. Näiteks siis, kui kasutatakse tulemuspõhist eelarvestamist.

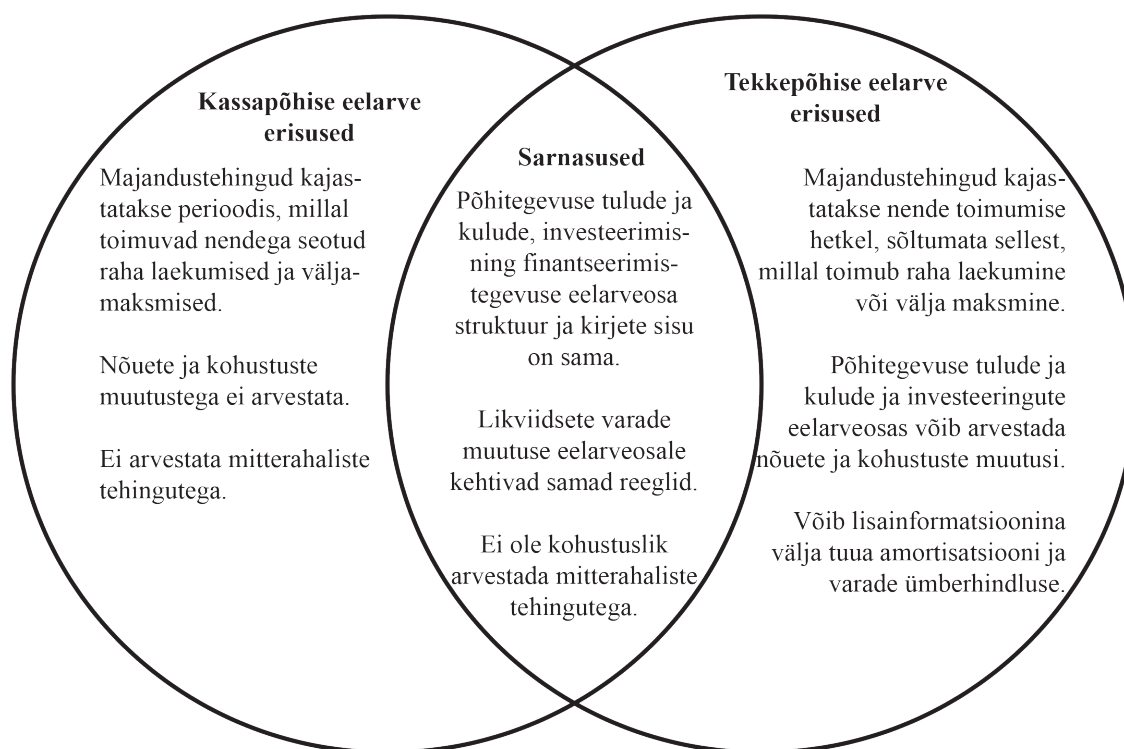
KOFS lubab kohalikel omavalitsustel eelarveid koostada kas kassapõhiselt või siis tekkepõhiselt (KOFS § 5 lg 1). Ükskõik, kumb arvestuspõhimõte valitakse, tuleb nii eelarvetes kui ka eelarvestrateegias rakendada ühtset põhimõtet (Kohaliku... 2012: 22). Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus ütleb, et “kohaliku omavalitsuse üksus on kohustatud koostama eelarve tekkepõhiselt hiljemalt järgmise eelarveaasta kohta pärast seda, kui riigieelarve on koostatud tekkepõhiselt” (KOFS § 59 lg 10). Riik läheb tekkepõhisele eelarvestamisele üle 2017. aastaks (Riigieelarvestrateegia... 2015: 58). See tähendab, et kohalikel omavalitsustel on kohustuslik üle minna tekkepõhisele eelarvestamisele hiljemalt 2018. aastaks. Haldusreformi tõttu on kohalikele omavalitsustele antud pikendust ning seetõttu on üleminek kohustuslik alles 2019. aastal (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Rebane 2016). See tähendab, et Eesti kohalikel omavalitsustel on lähiaastatel kohustuslik tekkepõhised eelarved kasutusele võtta.

Nagu teoreetilises osas välja toodi, kajastatakse ka kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse § 6 lg 1 järgi kassapõhises eelarves majandustehinguid perioodis, millal toimub tehingutega seotud raha liikumine. Tekkepõhises eelarves kajastatakse majandustehinguid vastavalt nende toimumisele. Sealjuures ei ole oluline raha liikumise moment. (KOFS § 13) Seetõttu ei arvestata tekkepõhises eelarves selliste laekumistega, mille aluseks olnud tulud tekkisid enne eelarveaasta algust. Samas arvestatakse selliste tuludega, mis tekkisid küll eelarveaastal, kuid laekuvad pärast eelarveaasta lõppu. Juhul, kui eelarves kavandatud tulud erinevad suures osas tegelikest

laekumistest, võib kajastada nõuete muutusi. Ka tegevuskulude ja investeeringute eelarveosades on samad nõuded. Kajastatakse ainult selliseid tulusid ja kohustusi, mis tekkisid vaadeldaval perioodil. Vajaduse korral võib eelarvestada nõuete ja kohustuste muutusi. Finantseerimiseelarve osas järgitakse samuti sarnast analoogiat. Nimelt arvestatakse tekkepõhises finantseerimiseelarves ka selliste kohustuste võtmise ja tagasimaksetega, mis laekuvad või makstakse välja pärast eelarveaasta lõppu. Samas ei arvestata selliste laekumiste ja väljamaksetega, mille aluseks olnud kohustuste võtmine ja tagasimaksmine tekkis enne eelarveaastat. Tekkepõhistes eelarvetes ei kajastata erinevalt raamatupidamisreeglitest investeerimistegevusena põhivara soetuseks saadavat ja antavat mitterahalist sihtfinantseerimist. Sellega seoses ei arvestata ka saadavat või võõrandavat põhivara ega mitterahalisi sissemakseid juriidilistele isikutele omakapitali ning mitterahalisi väljamakseid nende omakapitalist. (Kohaliku... 2012: 24–28)

Mitterahaliste tehingute ja ajalise nihete mõjude leevendamiseks, tuleb kassapõhistes eelarvetes kajastada kahte tüüpi tehinguid tekkepõhise arvestuse printsiibist lähtuvalt. Nendeks on kapitalirendi tüüpi tehingud ja toetuste arvelt soetatavad kaubad. Kusjuures toetuse andja kannab selle mitte kohaliku omavalitsusüksuse pangakontole, vaid otse kauba või teenuse tarnijale. (Kohaliku... 2012: 22) Samas ei ole ka tekkepõhised eelarved KOFS-i järgi sellised, nagu teoorias täielikult tekkepõhiseid eelarveid kirjeldati. Nimelt ei arvestata tekkepõhise eelarve tegevuskulude osas amortisatsiooniga (KOFS § 15 lg 2(1)). Tegelikult ei ole kulumi eelarvestamine keelatud, kuid sellisel juhul tuleb seda teha eelarveosadevälise lisainformatsioonina. Nii on vajalik, sest vastasel juhul võib probleeme tekkida finantsdistsipliini tagamise meetmete korrektse arvestamisega. (Kohaliku... 2012: 25) Seetõttu on KOFS-i järgi lubatud tekkepõhiseid eelarveid koostada suurte lihtsustustega.

KOFS-i järgi on tekkepõhistel ja kassapõhistel eelarvetel mitmeid sarnasusi. Näiteks on nii põhitegevuse tulude ja kulude kui ka investeerimistegevuse eelarveosa liigitus ja kirjade sisu sama. Samuti on mõlemas eelarves finantseerimistegevuse struktuur ja kirjade sisu sama. Likviidsete varade muutuse eelarveosale kehtivad mõlema eelarve tüübi puhul samad nõuded. (KOFS § 7–11, 14–18; Kohaliku... 2012: 23–29) Järgnevalt on välja toodud joonis kassapõhiste ja tekkepõhiste eelarvete erinevuste ning sarnasuste kohta.



Joonis 2. Tekkepõhiste ja kassapõhiste eelarvete erinevused ning sarnasused KOFS-i järgi

Allikas: (KOFS § 6–18; Kohaliku... 2012: 22–29; autori koostatud).

Nagu jooniselt näha, siis on KOFS-i järgi tekkepõhine ja kassapõhine eelarvestamine küllaltki sarnane. Eelarveosade ülesehitus ja kirjete sisu on mõlema eelarve puhul sama. Erinevusteks on tehingute kajastamise hetk ning tekkepõhiste eelarvete puhul kasutatavad nõuete ja kohustuste muutused nii põhitegevuse tulude, kulude kui ka investeeringute eelarveosas. Samas ei pea nõudeid ja kohustusi eelarvestama, kui eelarvestatud ning laekuvad tulud üksteisest olulisel määral ei erine. (KOFS § 14–18; Kohaliku... 2012: 23–29) Kuna KOFS ei nõua tekkepõhiste eelarvete korral amortisatsioonikulude eelarvestamist, ei ole see Eesti puhul tingimata erinevate eelarvetüüpide vaheliseks erinevuseks.

Kuigi seadusega on kehtestatud nõuded, mida kohalikud omavalitsused peavad tekkepõhiseid eelarveid koostades jälgima, on need nõuded käesoleva magistritöö autori arvates väga üldised ning jätavad seetõttu kohalikele omavalitsustele palju mänguruumi. Kuna kohalikud omavalitsused võivad tekkepõhist eelarvestamist läbi viia lihtsustatult, arvestamata kulumi ja teiste ümberhindamistega, ei saavutata Blöndali (2004: 109)

arvates soovitud juhtimiskultuuri muutust, sest pole arvestatud kogu opereerimise kuludega. Samuti ei ole KOFSis nõutud eelarvelise bilansi koostamist. Varade ja kohustuste struktuur on käesoleva magistritöö autori arvates tugevasti seotud raha liikumisega ning seetõttu annaks eelarveline bilanss kindlasti täiendavat informatsiooni omavalitsuse finantsseisu kohta. Seetõttu pole seaduses sätestatu piisavaks baasiks täielikult tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks ning täiendava juhtimisinfo saamiseks.

Igal kohaliku omavalitsuse üksusel peab olema oma arengukava ja eelarvestrateegia. Need kaks dokumenti on aluseks eelarve koostamisele. Eelarvet on lubatud koostada nii tekkepõhiselt kui ka kassapõhiselt. Nii eelarvestrateegias kui ka eelarvetes peab kasutama ühtset süsteemi. Kui riik läheb üle tekkepõhisele eelarvestamisele, peavad seda tegema ka kohalikud omavalitsused. KOFS-i järgi on tekkepõhiste ja kassapõhiste eelarvete põhiliseks erinevuseks tehingu kajastamise hetk. Nii põhitegevuse tulude, kulude, investeerimis- kui ka finantseerimistegevuse eelarveosade struktuur ja kirjete sisu on sama. Ka likviidsete varade muutuste eelarveosa on sama. Lisaks sellele ei pea tekkepõhistes eelarvetes arvestama amortisatsioonikuludega. Juhul, kui see on vajalik, võib tekkepõhistes eelarvetes kajastada nõuete ja kohustuste muutusi. Seetõttu võib KOFS-i järgi tekkepõhiseid eelarveid koostada lihtsustatult.

2.2. Uuringu metoodika ja kasutatavad andmed

Kuigi tekkepõhine eelarvestamine ei ole siiani kohalikele omavalitsustele kohustuslik olnud, on mõned kohalikud omavalitsused juba tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud. Linnadest on tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud Tallinn, Pärnu, Saue, ja Haapsalu. Valdadest kasutavad tekkepõhist eelarvestamist Kiili, Saarde ja Nissi vald. (Sannik 2016) 2016. aastal võtsid esimest korda tekkepõhise eelarve kasutusele Elva linn ja Tori vald (Seletuskiri Elva... 2015: 3; Tori valla eelarvestrateegia... 2015: 17). Samuti on Tartu linnas käimas pilootprojekt, mille raames kavandatakse 2016. aastaks tekkepõhiseid eelarveid ühes koolis ja ühes lasteaias ning Tartu linna rahandusosakonnas (Lust, Porila, Gross 2016).

Eesti kohalikest omavalitsustest võttis tekkepõhise eelarve esimesena kasutusele Tallinn. 2004. aasta eelarve oli Tallinnal esimene tekkepõhine eelarve. Ettevalmistused

selleks hakkasid palju varem. 2001. aastal telliti PricewaterhouseCoopersilt (PwC) Tallinna linna finantsjuhtimise mudel. Stardipauk anti 2002. aastal. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016) Saarde vallas võeti tekkepõhised eelarved kasutusele 2006. aastal. 2005. aastal ühinesid Kilingi-Nõmme linn ning Tali ja Saarde vald. Kuna Kilingi-Nõmmes kasutati tekkepõhist kulude eelarvet, siis oli üleminek lihtne. (Saar 2016) 2011. aasta eelarved olid esimest korda tekkepõhised Saue ja Pärnu linnal (Niid 2016; Vihmaru 2016). Kohaliku omavalitsus üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFS) võeti vastu 2010. aastal, kuid kehtima hakkas alles 2011. aastast. Selle seaduse kohaselt on kohalikel omavalitsustel võimalik oma eelarveid koostada ka tekkepõhiselt (KOFS § 5 lg 1). Varem kehtinud valla- ja linnaeelarve seadus (VLES) seda ei maininud. Seetõttu pakkus uus seadus võimalust hakata kasutama tekkepõhist eelarvestamist ja mõned kohalikud omavalitsused kasutasid selle võimaluse kohe ära. 2013–2015 aastate vahemikus võtsid tekkepõhise eelarvestamise kasutusele veel Kiili ja Nissi vald ning Haapsalu linn (Haapsalu Linnavolikogu... § 1 lg 3; Nissi valla 2015. aasta... 2014: 3; Peterson 2016). 2016. aastal lisandusid veel Tori vald ja Elva linn (Rebane 2016; Tori valla eelarvestrateegia... 2015: 17). Ka Tartul käib 2016. aastal pilootprojekt, kus tekkepõhist eelarvestamist katsetatakse ühes koolis, ühes lasteaias ja Tartu Linnavalitsuse rahandusosakonnas (Lust, Porila, Gross 2016). Eesti kohalikes omavalitsustes on otsusest tekkepõhise eelarveni jõutud väga kiiresti. Välja arvatud Tallinna ja ka Tartu puhul jõuti otsusest tekkepõhiste eelarveteni kohe järgneval aastal (Haapsalu Linnavolikogu... § 1 lg 3; Niid 2016; Nissi valla 2015. aasta... 2014: 3; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Seletuskiri Haapsalu... 2016: 2; Tori valla eelarvestrateegia... 2015: 17; Vihmaru 2016). See tähendab, et Eesti kohalikes omavalitsustes toimus üleminek tekkepõhisele eelarvestamisele väga ruttu.

Töö eesmärgi täitmiseks viib käesoleva magistritöö autor läbi uuringu, kus andmekogumiseks kasutatakse intervjuud. Kõige lihtsamalt defineerides on intervjuu eesmärgiga vestlus (Kahn, Cannell 1957: 149). Intervjuul on mitmeid eeliseid teiste andmekogumismeetodite ees. Esiteks on intervjuud paindlikud ning seetõttu on intervjueril võimalik vastavalt olukorrale intervjuu struktuuri ja küsimusi muuta. Intervjuu käigus on võimalik saada põhjalikumat teavet uuritava teema kohta ning vastused on sisukamad kui näiteks ankeetküsitluse puhul. Samuti saab jälgida intervjueritava kehakeelt ja näoilmeid. (Laherand 2008: 179) Seetõttu aitab intervjuu

mõista küsitletavate käitumist ja tundeid (Merriam 2009: 88). Kui soovitakse intervjuuerida palju inimesi, ei sobi intervjuu oma ajalise mahukuse tõttu andmekogumismeetodiks. Samuti on oluline vastajate nõusolek, sest intervjuu korral on keeruline tagada anonüümsust. (Laherand 2008: 179) Intervjuude puhul on oluline, et intervjuueritav suudaks formuleerida õigeid küsimusi ning oskaks vastuseid kuulata ning neid interpreteerida. Samuti võib juhtuda, et vastaja ei ole intervjuud andes aus. (Marshall, Rossman 1989: 83) Käesoleva magistr töö autor valis andmete kogumise meetodiks intervjuu, sest see võimaldab saada avatud küsimustele sisukaid vastuseid ning uudseid arvamusi intervjuu teema kohta.

Struktuuri järgi saab intervjuusid jagada struktureeritud, poolstruktureeritud ja struktureerimata intervjuuks. Struktureeritud intervjuude korral on küsimused ja nende järjestus eelnevalt paika pandud. Kõige struktureeritumate intervjuude puhul on tegemist verbaalses vormis ankeetküsitlusega, mis koosneb suletud küsimustest. Sellisel juhul on tegemist standardiseeritud intervjuu vormiga. Struktureeritud intervjuud sobivad juhul, kui soovitakse koguda näiteks sotsiaaldemograafilisi andmeid (nt vastajate vanus, sissetulek, haridustase jne). Struktureerimata intervjuu koosneb avatud küsimustest ning meenutab pigem vestlust kui intervjuud. Struktureerimata intervjuu vorm sobib olukordades, kus uurijal ei ole eelnevaid teadmisi teema kohta, et küsida relevantseid küsimusi. Seetõttu pole küsimustik eelnevalt paika pandud. Poolstruktureeritud intervjuu on nende kahe intervjuu liigi vahel. Küsimustik võib koosneda nii avatud kui ka suletud küsimustest või siis sisaldada ainult avatud küsimusi. Kuna poolstruktureeritud intervjuu käigus soovitakse saada kindlat informatsiooni vastajatelt, siis on intervjuu struktuur eelnevalt paika pandud. Küsimuste järjestus ja sõnastus võivad intervjuu ajal muutuda vastavalt intervjuu käigule. (Merriam 2009: 89–91) Käesoleva magistr töö intervjuu vormiks oli poolstruktureeritud intervjuu, kus küsimustiku struktuur oli eelnevalt paika pandud, kuid vajaduse korral sai küsimusi vastavalt intervjuu käigule muuta ning esitada täiendavaid küsimusi.

Intervjuu küsimustik põhineb käesoleva magistr töö teoreetilises osas välja toodud punktidele. Lisatud on mõned küsimused, et paremini mõista kohaliku omavalitsuse tausta. Samuti on mõned küsimused lisatud kohalike omavalitsuste huvist teada saada, kuidas teatud aspektidega arvestatakse teistes kohalikes omavalitsustes. Küsimused on

jagatud kolme plokki. Esimene koosneb küsimustest, mis puudutavad kohaliku omavalitsuse motiive ning ülemineku käiku. Teine plokk sisaldab küsimusi tekkepõhiste eelarvete komponentide ning kolmas tekkepõhiste eelarvete kasude ja tekkinud probleemide kohta. Lisas 3 on välja toodud küsimustik neile kohalikele omavalitsustele, kes juba kasutavad tekkepõhiseid eelarveid. Lisas 4 on küsimustik Tartu linnale, kes terve üksusena tekkepõhisele eelarvestamisele veel üle läinud ei ole. Suures osas on küsimused siiski samad.

Uuringu raames intervjueriti spetsialiste nendest kohalikest omavalitsustest, kus kasutatakse tekkepõhist eelarvestamist. Magistritöö autor võttis ühendust nii Tallinna, Pärnu, Saue, Haapsalu, Elva, Tori, Saarde, Kiili, Nissi kui ka Tartu esindajatega. Nõusolek uuringus osalemiseks saadi peaaegu kõigist kohalikest omavalitsustest. Uuringus ei olnud nõus osalema ainult Haapsalu linna esindaja. Teiste kohalike omavalitsuste esindajad olid nõus intervjuusid andma. Tallinna ja Tartu kohalikest omavalitsustest intervjueriti mitut eksperti, teistest omavalitsustest ühte inimest. Tabelis 5 on välja toodud, kellega täpsemalt intervjuud toimusid.

Tabel 5. Uuringus osalenud kohalike omavalitsuste esindajad ja intervjuu toimumise aeg

Kohalik omavalitsus	Esindaja	Intervjuu aeg
Elva linn	Finantsspetsialist	5. aprill 2016
Pärnu linn	Finantsjuht/teenistuse juhataja	22. märts 2016
Saue linn	Finantsjuht/linnavalitsuse liige	4. aprill 2016
Tallinna linn	Tallinna linnavalitsuse nõunik, endine Tallinna linna finantsteenistuse finantsplaneerimise osakonna juhataja	29. märts 2016
Tartu linn	Rahandusosakonna juhataja, rahandusosakonna eelarve peaspetsialist, rahandusosakonna spetsialist.	28. märts 2016
Kiili vald	Pearaamatupidaja/osakonna juhataja	31. märts 2016
Nissi vald	Finantsjuht	2. mai 2016
Saarde vald	Raamatupidamisteenistuse juhataja	12. aprill 2016
Tori vald	Abivallavanem	11. aprill 2016

Allikas: autori koostatud.

Enamasti küsitleti kohalike omavalitsuste finantsjuhte (või siis pearaamatupidajaid, kui finantsjuhi ametikoht puudus), kellest paljud olid ka osakonna juhatajad. Tori valla esindajaks oli abivallavanem, kuna tema vastutab eelarve koostamise eest. Tallinna,

Pärnu, Saue, Elva ja Tartu esindajatega toimusid intervjuud näost näkku. Tallinna, Saue, Pärnu ja Elva linna puhul toimusid intervjuud individuaalselt. Tartu linna puhul toimus grüpiintervjuu. Intervjuud toimusid ajavahemikus 22. märts kuni 5. aprill 2016. aastal. Kuigi algselt pakuti Kiili, Nissi, Saarde ja Tori valla esindajatele välja Skype'i intervjuu, siis eelistati siiski küsimustele kirjalikult vastamist. Küsimustikud laekusid vahemikus 31. märts kuni 2. mai.

Tabelis 6 on välja toodud tekkepõhist eelarvestamist rakendavate linnade üldinfo. Välja on toodud nii värskeimad andmed linna kohta, kui ka andmed ajast, mil üleminekut planeerima hakati. Käesoleva magistritöö autor on valinud ettevalmistuste alguse aasta, sest see väljendab esimesest tekkepõhisest eelarveaastast paremini kohaliku omavalitsuse olukorda ajal, kui muudatuste kasuks otsustati. Ainult Tallinna linna puhul ei ole finantsnäitajad saadavad aasta kohta, mil tekkepõhisele eelarvestamisele ülemiku ettevalmistused algasid. Kõige varasemad andmed on saadad 2004. aasta kohta. Vaadeldud on kohalike omavalitsusüksuste tunnuseid, mida pidasid oma Itaalia kohalike omavalitsuste raamatupidamisreformide uuringus oluliseks Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008). Käesoleva magistritöö autor on Anessi-Pessina *et al.* (2008) uuringus vaadeldavaid tunnuseid veidi muutnud, et paremini sobitada Eesti keskkonda. Näiteks on krediidireitingute ja emiteeritud võlakirjade asemel võetud arvesse netovõlakoormust, mis Eesti keskkonnas väljendab paremini kohalike omavalitsuste investeringute tegemise võimekust. Valdade kohta on analoogne informatsioon välja toodud tabelis 7.

Kohalike omavalitsuste finantsvõimekust näitavad põhitegevuse tulem ning netovõlakoormus. KOFS-is on kehtestatud põhitegevuse tulemi ja netovõlakoormuse piirmäärad, mida kohalikel omavalitsustel on kohustuslik järgida. Aruandeaasta lõpu seisuga on põhitegevuse tulemi lubatav väärtus positiivne või siis null. Lubatud on ka põhitegevuse tulemi väärtus alla nulli, kui see pole nii kahel järjestikusel aastal ning kui eelarvestrateegiaga hõlmatud perioodi põhitegevuse tulemite summa on positiivne või vähemalt null. (KOFS § 33) Netovõlakoormus on võlakohustuste ja likviidsete varade vahe. Aruandeaasta lõpu seisuga võib netovõlakoormus ulatuda põhitegevuse tulude ja kulude kuuekordse vaheni, kuid ei tohi samas ületada põhitegevuse tulude kogusummat. (KOFS § 34) KOFS ütleb, et “kui põhitegevuse tulude ja kulude kuuekordne vahe on

väiksem kui 60 protsenti vastava aruandeaasta põhitegevuse tuludest, võib netovõlakoormus ulatuda kuni 60 protsendini vastava aruandeaasta põhitegevuse tuludest (KOFS § 34).” Kuna kohalikel omavalitsustel on kohustuslik jälgida neid kahte näitajat, siis ei saa nad kulutada rohkem kui on nende põhitegevuse tulud ning võtta juurde uusi laene, kui netovõlakoormus on juba lubatud piiril või sellest üle.

Tabel 6. Taustainformatsioon tekkepõhist eelarvet kasutavate linnade kohta

Näitaja	Tallinn	Saue	Pärnu	Haapsalu	Elva	Tartu
Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku aasta	2004	2011	2011	2015	2016	2016 (piloot-projekt)
Ettevalmistuste alguse aasta	2001	2010	2010	2014	2015	2015
Rahvaarv 2015. aasta seisuga	413 782	5 631	39 784	10 160	2 666	97 332
Rahvaarv ettevalmistuste alguse aastal	400 090	6 240	41 890	10 316	2 666	97 332
Geograafiline asukoht	Harjumaa	Harjumaa	Pärnumaa	Läänemaa	Tartumaa	Tartumaa
Lähimad kõrgkoolid	Tallinna kõrgkoolid	Tallinna kõrgkoolid	TÜ Pärnu Kolledž	TLÜ Haapsalu Kolledž	Tartu kõrgkoolid	Tartu kõrgkoolid
Põhitegevuse tulem 2015. aasta seisuga	58 099 700	913 768	5 991 075	456 174	954 035	9 515 783
Põhitegevuse tulem ettevalmistuste alguse aasta seisuga (Tallinnal 2004. aasta seis)	-8 463 286	465 535	1 573 988	458 703	954 035	9 515 783
Neto-võlakoormus põhitegevuse tuludest 2015. aasta seisuga, %	39,6	20,4	38,8	48,5	14,1	43,6
Neto-võlakoormus põhitegevuse tuludest ettevalmistuste alguse aasta seisuga, (Tallinnal 2004. aasta seis), %	43,1	0	78,0	53,0	14,1	43,6

Allikas: (Kõrgkoolid... 2016; Saldoandmike infosüsteem; Statistikaamet; autori koostatud).

Linnade ja valdade rahvaarvud on võetud Statistikaameti andmebaasist. Värskeimad andmed on kohalike omavalitsuste lõikes kätte saadavad 2015. aasta seisuga. Netovõlakoormuse ja põhitegevuse tulemi värskeimad andmed on Saldoandmike Infosüsteemist kätte saadavad 2015. aasta seisuga. Kuna tegemist ei ole veel auditeeritud andmetega, siis näitajad võivad 2015. aasta majandusaasta aruannetes väljatoodust erineda.

Tabel 7. Taustainformatsioon tekkepõhist eelarvet kasutavate valdade kohta

Näitaja	Kiili	Nissi	Saarde	Tori
Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku aasta	2013	2015	2006	2016
Ettevalmistuste alguse aasta	2012	2014	2005	2015
Rahvaarv 2015. aasta seisuga	5 229	2 866	3 733	2 279
Rahvaarv ettevalmistuste alguse aastal	5 212	2 897	5 030	2 279
Geograafiline asukoht	Harjumaa	Harjumaa	Pärnumaa	Pärnumaa
Lähimad tekkepõhist eelarvestamist kasutavad linnad	Tallinn, Saue	Tallinn, Saue	Pärnu	Pärnu
Lähimad kõrgkoolid	Tallinna kõrgkoolid	Tallinna kõrgkoolid	TÜ Pärnu Kolledž	TÜ Pärnu Kolledž
Põhitegevuse tulem 2015. aasta seisuga	1 406 525	90 889	497 953	318 364
Põhitegevuse tulem ettevalmistuste alguse aasta seisuga	372 437	223 659	176 946	318 364
Netovõlakoormus 2015. aasta seisuga, %	50,9	35,0	16,4	0
Netovõlakoormus põhitegevuse tuludest ettevalmistuste alguse aasta seisuga, %	104,5	30,8	0	0

Allikas: (Kõrgkoolid... 2016; Saldoandmike infosüsteem; Statistikaamet; autori koostatud).

Nagu tabelitest näha, on väga erineva taustaga linnad ja vallad üle läinud tekkepõhisele eelarvestamisele. Kuigi Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008: 327) arvates on suurem tõenäosus reforme läbi viia suurematel üksustel, siis Eesti puhul see nii välja ei tule. Tekkepõhist eelarvestamist kasutavad küll Eesti suurematest linnadest Tallinn, Pärnu ja Haapsalu, kuid näiteks paljud teised suured linnad nagu Narva, Viljandi,

Rakvere, Võru, Kuressaare jt. seda ei tee. Samas on tekkepõhine eelarve kasutusel ainult mõnetuhande elanikuga Saue ja Elva linnas. Samuti on tekkepõhine eelarve kasutusel juba mõnes mõnetuhande elanikuga vallas.

Geograafiline asukoht ei mängi Eesti puhul suurt rolli. Kui Itaalia regioonid on üksteisest kultuurilises ja religioosses mõttes väga erinevad ja innovatsioonile avatus sõltub piirkonnast palju (Anessi-Pessina *et al.* 2008: 327–337), siis Eesti puhul see nii ei ole. Tekkepõhised eelarved on kasutusele võtnud linnad ja vallad erinevatest maakondadest. Valdade puhul on huvitav asjaolu, et nende läheduses asuvad linnad, mis kasutavad juba tekkepõhist eelarvestamist. Samas võttis Saarde vald tekkepõhised eelarved kasutusele enne kui seda tegi Pärnu linn (Saar 2016; Vihmaru 2016).

Eesti puhul ei mängi rolli kõrgkoolide lähedus, sest Eesti on väike ja transpordivõimalused on väga head. Seetõttu on kõigil kohalikel omavalitsustel võimalik ülikoolide poole abi saamiseks pöörduda või spetsialiste kohale kutsuda. Samas pole ükski küsitletud kohaliku omavalitsuse üksus tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul ülikoolidelt abi palunud (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016). Ülikoolidelt palus abi vaid Tallinn, kuid seda teise finantsjuhtimise muudatusega seoses (Kallakmaa-Kapsta 2016). See on kindlasti üks mõtlemiskoht ülikoolidele, kes tegelikult peaksid nii avaliku sektori organisatsioonidele kui ka ettevõtetele oma teadmisi jagama ning neid uute süsteemide rakendamisel aitama.

Finantsnäitajad ei ole Eesti puhul tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul samuti olulist rolli mänginud. Kohalike omavalitsuste seas, kes on tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud, on nii selliseid, kelle netovõlakoormus ületab oluliselt lubatud 60% piirmäära, kellel netvõlakoormus on lubatud piirides kui ka selliseid, kellel võlgu üldse ei olegi või kelle likviidsed vahendid ületavad laenukohustusi. Seetõttu ei ole Eesti kohalikes omavalitsuses hea finantsseis ja ligipääs laenukapitalile faktoriks, mis mõjutab tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut.

Kui midagi võib Anessi-Pessina, Nāsi ja Steccolini (2008) poolt välja toodud teguritest Eesti puhul oluliseks pidada, siis on selleks Eesti kohalike omavalitsuste finantsjuhtide

(raamatupidajate) poolehoid. Siia juurde sobib ka poliitikute soosing. Initsiatiiv tekkepõhise eelarve rakendamiseks on Eesti kohalikes omavalitsustes tulnud nii finantsistidelt kui ka poliitikutelt. Eesti kohalikes omavalitsustes on tekkepõhisesse eelarvetesse suhtunud üldiselt positiivselt. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Seetõttu on see kindlasti olulist rolli mänginud tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku otsuse vastuvõtmisel.

Anessi-Pessina, Näsi ja Steccolini (2008: 330) töid oma artiklis välja, et neil kohalikel omavalitsustel, kes tegelevad teenuste pakkumisega, on suurem tõenäosus minna kaasa innovatsioonidega. Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 6 järgi on kohalikud omavalitsused kohustatud korraldama sotsiaalteenuseid, elamu- ja kommunaalmajandust, veevarustust ning kanalisatsiooni, jäätmekäitlust, heakorda, ühistransporti, teede ehitamist ja korrashoidu ning ruumilist planeerimist. Seetõttu peavad linnad ja vallad teenuste pakkumisega tegelema või siis leidma mõne ettevõtte, kes seda teeb. Sellisel juhul aitab tekkepõhine eelarvestamine valida parima teenuse pakkuja. Kuluefektiivsema teenuse pakkuja leidmine oli motiiviks tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul Uus-Meremaa ja Austraalia puhul (Kelly, Wanna 2004: 107; Pallot 2001: 384). Selle põhjal peaks kõigil Eesti kohalikel omavalitsustel olema motiiv eelarvestamise innovatsiooniga kaasa minna. Samas ei ole seda paljudes omavalitsustes veel tehtud.

Eesti kohalike omavalitsuste, kes kasutavad juba tekkepõhist eelarvestamist, eelarvete analüüsi põhjal võib välja tuua, et kohalike omavalitsuste eelarvete ülesehitus on üldjoontes sama. Ilmselt on põhjuseks KOFS-is ettenähtud eelarvete struktuur, mis nõuab, et eelarved koosneksid põhitegevuse tulude, põhitegevuse kulude, investeerimistegevuse, finantseerimistegevuse ja likviidsete varade muutuse eelarveosast. Veidi erinevad kohalike omavalitsuste eelarved detailsuse poolest. Paljud omavalitsused on lisaks koondeelarvele välja toonud eelarve lisad, kus eelarve on detailsemalt lahti võetud ning tulud/kulud tegevusvaldkondade või asutuste lõikes ära jagatud. (Elva... 2015; Haapsalu linna... 2016; Kiili... 2016; Nissi valla 2016. aasta... 2016; Pärnu... 2016; Saarde... 2016; Saue... 2016; Tallinna linna 2016. aasta... 2015; Tori valla 2016. aasta... 2015) Tallinna linna eelarve erineb teiste kohalike

omavalitsuste eelarvetest oma detailirohkuse poolest. Välja on toodud tulude ja kulude jaotused nii tegevuste, objektide kui ka linnaosade lõikes. Samuti on välja toodud tegevuste eesmärgid ja rahakäibe prognoos. (Tallinna linna 2016. aasta... 2015) Erinevalt teistest omavalitsustest on Saue ja Tallinna linn eelarvestanud amortisatsioonikulusid ning Pärnu ja Tallinna linn nõuete ja kohustuste muutusi (Pärnu... 2016; Saue... 2016; Tallinna linna 2016. aasta... 2015).

Kuigi Eesti kohalikes omavalitsustes ei ole veel tekkepõhised eelarved kohustuslikud, on mõned omavalitsused need siiski kasutusele võtnud. Töö eesmärgi saavutamiseks on käesoleva magistritöö autor läbi viinud intervjuud nende kohalike omavalitsuste esindajatega, kus tekkepõhiseid eelarveid juba kasutatakse. Uuringus ei olnud nõus osalema ainult Haapsalu linn. Eesti kohalike omavalitsuste puhul ei ole tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut mõjutanud omavalitsuse suurus, geograafiline asukoht, ülikoolide lähedus, pakutavad teenused ega ka finantsseis. Oluline on olnud pigem finantsistide ja poliitikute poolehoid. Kuigi tekkepõhist eelarvestamist kasutavate kohalike omavalitsuste eelarved erinevad mõneti detailsuse poolest, on ülesehitus küllaltki sarnane. Põhjuseks KOFS-is sätestatud eelarve struktuur.

2.3. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku analüüs Eesti kohalikes omavalitsustes

2.3.1. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid ja käik

Põhjuseid, miks tekkepõhised eelarved Eesti kohalikes omavalitsustes kasutusele võeti, oli mitmeid. Tallinnas oli vajadus muuta süsteem efektiivsemaks. Organisatsioon oli ebaühtlane ning vajas uut struktuuri ja finantsjuhtimise süsteemi, mis parandaks juhtimisinfo kvaliteeti. Samuti sooviti saada paremat ülevaadet eelarve täitmise kohta, et paraneks eelarve täitmise distsipliin. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016; Tallinna linna finantsjuhtimise mudel) Tekkepõhiste eelarvete puhul jälgitakse nõudeid ja kohustusi, mitte raha. Seega jäävad ära aastalõpu mõttetus raha kulutused. Eelarved on selgemad ja läbipaistvamad. (Sepp 2016) Ka Elva linnas sooviti finantsjuhtimist efektiivsemaks muuta ning rohkem informatsiooni toimuva kohta saada (Rebane 2016). Pärnu linnas tekkis vajadus muudatuste järele, sest linn oli 2009. aastaks suures

miinuses. Et saada paremat ülevaadet kuludest ja kohustustest, võeti kasutusele tekkepõhised eelarved. (Vihmaru 2016) Saue puhul oli motivatsiooniks võimaluse ära kasutamine, sest KOFS võeti just vastu ja selline võimalus pakuti välja (Niid 2016). Ka Saarde valla puhul oli motiiviks võimaluse ära kasutamine. 2005. aastal, mil ühinesid Kilingi-Nõmme linn ning Saarde ja Tali vald, tundus tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek mõistlik, kuna Kilingi-Nõmme linn juba kasutas tekkepõhist kulude eelarvet. (Saar 2016) Tori ja Nissi vallas sooviti finantsjuhtimist kaasajastada ning edasi arendada (Märss 2016; Sandvik 2016). Veel toodi paljudes kohalikes omavalitsustes välja motiiv, et tekkepõhine eelarvestamine on paremini ühildatav raamatupidamise ja aruandlusega (Lust, Porila, Gross 2016; Peterson 2016; Sepp 2016). Nenditi ka seda, et kohalikes omavalitsustes on kohustuslik tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna, kui riik seda teeb (Märss 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Sandvik 2016). Kohustuslikkusest hoolimata on kohalikud omavalitsused leidnud teisi põhjuseid, miks tekkepõhine eelarvestamine kasulik on. See on väga oluline, sest kindlasti ei tohi tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna ainult kohustusest. Sellisel juhul ei kasutata tekkepõhiste eelarvete eeliseid ära.

Blöndal (2003: 52) toob välja kolm võimalust tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks. Nendeks on etapiliselt üleminek, paralleelselt kassapõhise ja tekkepõhise süsteemi käigus hoidmine kuniks kõik probleemid on tekkepõhiste eelarvetega lahendatud ning kogu üksuse korraga üleminek tekkepõhisele eelarvestamisele. (Blöndal 2003: 52) Eesti kohalikud omavalitsused on üle läinud enamasti kogu üksus korraga ning paralleelselt kahte süsteemi või etapiviisilist üleminekut pole kuigi palju rakendatud (Kallakmaa-Kapsta 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016). Pärnu Linnavalitsuse finantsteenistuse juhataja Eve Vihmaru (2016) arvates on tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamissüsteemi paralleelselt käigus hoidmine keeruline ja seetõttu on korraga üleminek ainuõige lahendus. Kui rahandusministeeriumile tuli veel kassapõhiseid aruandeid edastada, siis hoiti käigus ka kassapõhist eelarvestamissüsteemi (Sandvik 2016; Vihmaru 2016). Saue linnas algselt mõnes asutuses kasutati paralleelselt ka kassapõhiseid eelarveid (Niid 2016). Pallot (2001: 390) tõi oma artiklis välja, et Uus-Meremaal oli tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul probleemiks selgete juhendite puudumine. Just sellel põhjusel ei ole Tartus korraga tekkepõhisele eelarvestamisele üle

mindud. Kuna riik tegeleb tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga, siis ei taheta suuri muudatusi sisse viia, kuni selged juhised tulevad. (Lust, Porila, Gross 2016) Samas ei ole teised kohalikud omavalitsused kurtnud, et probleeme oleks olnud juhendite puudumisega.

Anessi-Pessina *et al.* (2008: 328–329) tõid oma artiklis välja, et innovatsioonile avatust mõjutab võtmeisikute avatus uuendustele. Eesti kohalikes omavalitsustes on tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku initsiatiiv tulnud kas linnapeadelt, finantsvaldkonna abilinnapeadelt, vallavalitsuselt või finantsjuhtidelt (pearaamatu-pidajatelt) (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016). Seetõttu võib väita, et initsiatiiv on tulnud organisatsioonisiselt ning finantsvaldkonnaga seotud inimeste või poliitikute poolt. Siit järeldub, et kohalikes omavalitsustes, kus võtmeisikud tundsid huvi tekkepõhise eelarvestamise vastu, viidi muudatused eelarvestamisprotsessi kiiresti sisse.

Paljud autorid nagu näiteks Blöndal (2004: 116), Pallot (2001: 391) ja Steger (2012: 149) on pidanud poliitikute ja teiste ametnike poolehoidu kõige olulisemaks teguriks tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku õnnestumiseks. Eesti kohalikes omavalitsustes poliitikute vastuseisuga probleeme ei ole olnud ning suhtumine on pigem positiivne. Loomulikult oli neid, kelle jaoks alguses uus süsteem keeruline ja harjumatu oli, kuid tekkepõhiste eelarvetega harjuti ära. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Tallinnas pidas finantsjuhtimise reform vastu linnavalitsuse vahetumise. Juba see näitab, et muudatustega oldi nõus. (Kallakmaa-Kapsta 2016) Kelly, Wanna (2004: 106) ja Schick (2007: 119–120) tõid oma artiklis välja, et tekkepõhiste eelarvete poolt pakutav informatsioon võetakse efektiivselt kasutusele, kui uutest eelarvetest saadakse aru. Angelika Kallakmaa-Kapsta (2016) sõnul on samuti kõige olulisem idee maha müümine ja selgitustöö. Kuna tekkepõhine eelarvestamine muutub kõigile kohalikele omavalitsustele kohustuslikuks, siis on vajadust lihtsam põhjendada (Lust, Porila, Gross 2016). Samas ei tohi tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek olla ainult kohustus. Sellisel juhul ei aita tekkepõhised eelarved avaliku sektori juhtimist efektiivsemaks muuta.

Stegeri (2010: 11; 2012: 151) arvates aitab muudatusi juhtimises sisse viia, kui riigiametnikud ja poliitikud jäävad reformide läbiviimisel kesksele kohale. See aitab võtmeisikutel muudatuste vajalikkusesse uskuda (Steger 2012: 151). Eesti praktika läheb sellega väga hästi kokku, sest tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessis oli juhtrollis ikkagi finantsosakond (raamatupidamisosakond) või siis vallavalitsus Saarde ja Tori valla puhul. Ka (abi)linnapead osalesid Pärnus, Tallinnas, Saues, Elvas ja Tartus tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessis. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Tallinna puhul loodi tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks eraldi struktuuriüksus, kes tegutses 6–7 aastat (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016). Finantsjuhtimise mudeli juurutamise projekti juhtrühma liikmeteks olid finantsdirektor, linnasekretär, rahandus- ja majandusnõunik, majandusnõunik, juriidilise osakonna jurist, finantsteenistuse projektijuhid, finantsteenistuse eelarve osakonna juhataja, pearaamatupidaja, linnakassa juhataja, infotehnoloogiadirektor ja personalidirektor. Samuti moodustati nõukogu, kuhu kuulusid linnapea, linnavolikogu esimees, rahanduskomisjoni esindaja, linnasekretär ja abilinnapea. (Tallinna linna finantsjuhtimise mudeli... 2003) Samas tuleb silmas pidada, et tekkepõhine eelarvestamine oli ainult üks väike osa Tallinna finantsjuhtimise muudatustest (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016).

Van der Hoek (2005: 45) tõi oma artiklis välja, et tavaliselt on tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek seotud teiste avaliku sektori juhtimise edendamise reformidega. On isegi väidetud, et tekkepõhine raamatupidamine ja eelarvestamine toimivad juhul, kui nad on kombineeritud teiste reformidega s.h tulemuspõhise eelarvestamisega (Robinson 2009: 7; Schick 2007: 137). Ka Eesti kohalikes omavalitsustest on koos tekkepõhise eelarvestamisega toimunud teisigi muudatusi, kuid kõik neist ei olnud otseselt seotud tekkepõhise eelarvestamisega. Tori vallas korrastati eelarvestruktuuri (Märss 2016). Pärnus tuli koondada inimesi ja vähendada palku, sest linn oli 2009. aastaks suures miinuses (Vihmaru 2016). Tallinnas toimus suur finantsjuhtimise reform, mille üks väike osa oli ainult tekkepõhine eelarvestamine. Mindi üle uuele tsentraliseeritud raamatupidamistarkvarale ning muudeti juhtimisstruktuure. Lisaks tekkepõhisele eelarvestamisele võeti kasutusele tulemuspõhised (tootepõhised) eelarved. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016).

Sarnaselt Tallinnaga võeti ka Saues kasutusele tulemuspõhised eelarved (Niid 2016). Elvas muutus koosseis ning mindi üle paberivabale raamatupidamisele. Elva soovib samuti kasutusele võtta lisaks tekkepõhiste eelarvetele tulemuspõhised eelarved. (Rebane 2016) Nissi vallas mindi samuti üle paberivabale raamatupidamisele (Sandvik 2016). Tartus on rohkem keskendunud tekkepõhisele eelarvestamisele. Sellega seoses plaanitakse kasutusele võtta finantstarkvara uus versioon. Samuti plaanitakse arengukava ülesehitust muuta. (Lust, Porila, Gross 2016) Kiilis olid muudatused seotud uute nõuetega, mis KOFS avaliku sektori finantsjuhtimises kehtestas (Peterson 2016). Saarde vallas toimus aasta enne tekkepõhiste eelarvetele üleminekut kohalike omavalitsuste ühinemine (Saar 2016). Seetõttu on tekkepõhine eelarvestamine enamasti samaaegselt toimunud teiste muudatustega, s.h tulemuspõhiste eelarvetele üleminekul. Eesti kohalike omavalitsuste praktika järgi toimib tekkepõhine eelarvestamine ka juhul, kui see pole seotud tulemuspõhiste eelarvetega, sest ka nendes kohalikes omavalitsustes, kus tulemuspõhiseid eelarveid veel ei rakendata, on tekkepõhised eelarved kaasa toonud mitmeid kasusid (Märss 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Vihmaru 2016).

Enamasti on Eesti kohalikud omavalitsused enne tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut teiste omavalitsuste praktikat uurinud. Piirdutud on enamasti Tallinna ja Saue linna kogemuste uurimisega, kuid on uuritud ka Pärnut. Saue linna finantsjuht on läbi viinud mitmeid koolitusi tekkepõhise eelarvestamise kohta. (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Sandvik 2016; Vihmaru 2016) Ainult Tallinnas uuriti välismaa praktikaid. Uuriti Uus-Meremaa kogemust tekkepõhiste eelarvetega ja Saksamaa liidumaade tulemuspõhise eelarvestamise näiteid. Sellel ajal ei kasutatud eriti tekkepõhiseid eelarveid avalikus sektoris, seetõttu ei olnud palju näiteid võtta. Põhiliselt tugineti Tallinna linnas PwC mudelile. (Sepp 2016) Kohalikud omavalitsused ei ole teiste üksuste praktikat üks ühele enda omavalitsuses rakendanud. Põhjuseks on olnud üksuse suuruse, sisemise korralduse ja majandustarkvarade erinevused. Pigem on uuritud, kuidas teiste omavalitsuste kogemus enda kohaliku omavalitsuse praktikasse sobitub. (Lust, Porila, Gross 2016; Rebane 2016; Vihmaru 2016) Kelly ja Wanna (2004: 95) arvates, ei ole olemas ühtset standardiseeritud tekkepõhise eelarvestamise mudelit. Kuna Eesti kohalike omavalitsuste sisemine korraldus on väga erinev, siis peaks igaüks ise paika panema

selle, kuidas tekkepõhist eelarvestamist korraldama hakatakse (Niid 2016). Seetõttu peavad kohalikud omavalitsused leidma endale sobiva mudeli tekkepõhiseks eelarvestamiseks.

Ükski intervjueeritavast ei maininud, et nad oleksid saanud ülikoolidelt abi tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016). Elva, Tartu ja Pärnu linnade esindajad mainisid, et lisaks teiste kohalike omavalitsuste spetsialistidele, on nad abi saanud majandustarkvara spetsialistidelt, kes on aidanud neil raamatupidamistarkvara tekkepõhise eelarvestamise vajadusega kohandada (Lust, Porila, Gross 2016; Rebane 2016; Vihmaru 2016). Kuna Tallinn tellis terve finantsjuhtimise mudeli PwC-lt, siis said nad kõige suuremat välisabi just neilt (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016). Saue linn valiti rahandusministeeriumi pilootprojektiks. Seetõttu sai linn suurt tuge rahandusministeeriumilt. Saue linna näite põhjal koostati ka “Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat”. (Niid 2016) Ka Tori abivallavanem mainis rahandusministeeriumi poolset abi (Märss 2016). Samas Tartu linna esindajate arvates on puudu olnud selgetest rahandusministeeriumi poolsetest juhistest (Lust, Porila, Gross 2016). Elva finantsspetsialist Inna Rebane (2016) tunnistab samuti, et välist abi oleks rohkem tarvis.

Enamasti uusi töötajaid tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks või selle rakendamiseks ei palgatud. Ainult Tallinnas ja Tartus palgati uusi töötajaid (Tartus loodi juurde üks ametikoht). (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Kelly ja Wanna (2004: 106) ning Schick (2007: 119–120) pidasid eelarvereformi õnnestumisel oluliseks seda, et kõik mõistaksid muudatuste sisu. Seetõttu on kommunikatsioon väga oluline ning ka Eesti kohalikes omavalitsustes ollakse sellest teadlikud ning panustatakse töötajate koolitamisesse. Töötajad viidi muudatustega kurssi enamasti koosolekute, nõupidamiste ja infotundide käigus. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Tallinnas toimusid sisemised infopäevad ja koolitused. Samuti oli olemas intranet kõigi vajalike materjalidega. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016) Tartusse on kutsutud loenguid

pidama Saue linnavalitsuse finantsjuhti. Loengut kuulasid kõik eelarvega seotud isikud. Samuti plaanitakse ise koolitusi korraldama hakata. (Lust, Porila, Gross 2016) Ka rahandusministeeriumi poolt on abi saadud (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016).

Blöndal (2003: 54) tõi oma artiklis välja, et sobiva infotehnoloogia olemasolu on üks teguritest, mis lihtsustab tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut. Enamasti on Eesti kohalikud omavalitsused jäänud juba olemasoleva majandustarkvara juurde, kuid on tehtud mitmeid muudatusi, et tarkvara toetaks tekkepõhist eelarvestamist. Ühtset tarkvaraprogrammi ei kasutata, vaid valik sõltub kohalikust omavalitsusest. (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Vihmaru 2016) Tallinnas mindi koos tekkepõhise eelarvestamisega üle uuele tarkvaraprogrammile, kuid seda ei tehtud otseselt tekkepõhiste eelarvete tõttu. Kogu Tallinna linn võttis kasutusele ühtse majandustarkvara. Varem kasutas iga asutus oma süsteemi ning koondandmete saamiseks tuli teise programmi andmed käsitsi sisestada. See tekitas vigu ning oli palju ebaselgust. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Sepp 2016) Seetõttu pole eelnev majandustarkvara valik olnud takistuseks tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul.

Põhjuseid, miks Eesti kohalikud omavalitsused tekkepõhised eelarved kasutusele võtsid, on mitmeid. Sooviti nii finantsjuhtimist efektiivsemaks muuta kui ka linna kuludest ja tuludest paremat ülevaadet saada. Samuti oli motiiviks eelarvete ühildumine raamatupidamise ja aruandlusega. Enamasti on initsiatiiv tulnud organisatsioonisiselt ning läbiviijateks on olnud finants- või raamatupidamisosakond. Suhtumine on tekkepõhistesse eelarvetesse olnud positiivne. Paljudes kohalikes omavalitsustes toimusid samaaegselt tekkepõhiste eelarvete kasutuselevõtuga veel teisi muutusi. Kuigi on uuritud teiste kohalike omavalitsuste praktikat, pole keegi üks ühele midagi üle võtnud. Välisest abist on veel kasutatud rahandusministeeriumi ja tarkvaraprogrammide spetsialistide nõuandeid. Uusi töötajaid tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks enamasti palgatud ei ole.

2.3.2. Tekkepõhiste eelarvete komponendid

Kohalikud omavalitsused, kes tekkepõhist eelarvestamist kasutavad, planeerivad kogu eelarvet tekkepõhiselt. Samas eelarve viies osa ehk likviidsete varade muutuse eelarveosa kajastab raha ja pangakontode saldo muutust, mis on seotud raha liikumisega. Kassapõhiselt esitatakse ka majandusaasta aruannete rahavoogude aruannet. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Saarde ja Kiili vallas arvestatakse mõnda tulu- ja kululiiki endiselt kassapõhiselt (nt tasandus- ja toetusfondi toetusi) (Peterson 2016; Saar 2016). Saue linnas olid alguses mõnel asutusel kõrval ka kassapõhised eelarved (Niid 2016). Kui riik veel nõudis kassapõhiseid eelarveid, pidi esitama informatsiooni ka kassapõhiselt, kuid enam see pole vajalik (Saar 2016; Vihmaru 2016). Kõige olulisem tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku juures on see, et üldpilt ära ei kaoks ning mõistetakse, mis tulu või kuluga on tegemist ning mis tegevused on numbrite taga (Niid 2016). Parema pildi saamiseks võiks paralleelselt jälgida nii tekkepõhiseid kui ka kassapõhiseid näitajaid (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Sepp 2016). Lisaks sellele tuleks suuremat tähelepanu pöörata tulude juhtimisele. Marju Sepa (2016) arvates tegeletakse avalikus sektoris enamasti ikkagi tagajärgede ja kuludega. Kogu protsess tuleks läbi mõelda juba alguses, alates lepingute sõlmimisest kuni selleni, kuidas seda raamatupidamises kajastada. (Sepp 2016)

Nõuete ja kohustuste muutusi arvestatakse eelarvetes enamasti siis, kui need on teada. Väiksemate kohalike omavalitsuste korral nõuete ja kohustuste muutused erilist rolli ei mängi ja taanduvad omavahel peaaegu nulliks. Seetõttu nõuete ja kohustuste muutusega sellisel juhul ei arvestatagi. Juhul, kui arvatakse, et nõuete ja kohustuste muutusel on mõju ja need kindlalt teada pole, siis arvestatakse muutusi ligikaudselt. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Märss 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Nõuete ja kohustuste eelarvestamist ei nõua ka KOFS. Väiksemates omavalitsustes ei ole siirdeid, kuid ka suuremates üksustes üritatakse neid vältida. Samas taanduvad need eelarve täitmise käigus välja. (Sepp 2016) “Eelarve on ikkagi plaan, mitte tekkepõhiste kontode ennustamine” (Sepp 2016). Seetõttu ei tohi tekkepõhiseid eelarveid enda jaoks väga keeruliseks mõelda.

Amortisatsioonikulude eelarvestamise pooldajate arvates ei saavutata kulumise arvestamata jätmisega juhtimiskultuuri muutust, mis peaks olema üheks tekkepõhise eelarve eesmärgiks, kuna ei arvestata kõigi opereerimiskuludega. Samas on ka neid, kelle arvates kulumise arvestamata jätmine on tehniliselt lihtsam variant, kuid tekkepõhise eelarvestamise kasud saavutatakse ikkagi. (Blöndal 2004: 109) Enamus Eesti kohalikest omavalitsustest siiski amortisatsioonikulusid ei eelarvesta (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Vihmaru 2016). Tallinn eelarvestab ka amortisatsioonikulusid, kuid see on pigem informatiivne ja arvestuslik (Sepp 2016). Saue puhul on samuti eelarvetes arvestuslikud summad, kui palju peab igal aastal põhivara uuendama. Eelarve täitmisel neid arvesse ei võeta, vaid avaldatakse lisainformatsioonina. (Niid 2016) Pärnu linnas tuuakse majandusaasta aruande lisas välja tulemiaruaruande ja eelarve täitmise erinevused. Seal on ka amortisatsioonikulude kohta informatsioon olemas. Eelarvetes muidu kulumiga ei arvestata. (Vihmaru 2016) Amortisatsioonikulude vähene eelarvestamine tuleneb ilmselt KOFS-ist, kus ei ole nõutud kulumise planeerimist (KOFS § 15 lg 2(1)). Seetõttu on enamuse Eesti kohalikest omavalitsustest valinud tehniliselt kergema viisi ja koostavad tekkepõhiseid eelarveid lihtsustatult.

Kohalikes omavalitsustes, kus kasutatakse tekkepõhist eelarvestamist, on kogu eelarve planeeritud tekkepõhiselt. Kassapõhiselt planeeritakse likviidsete varade muutust, mis on oma olemuselt seotud raha liikumisega. Samuti on kassapõhine majandusaasta aruande kohustusliku lisana esitatav rahavoogude aruanne. Omavalitsuse finantsseisust täielikuma pildi saamiseks on vaja jälgida nii kassapõhiseid kui ka tekkepõhiseid näitajaid. Nõuete ja kohustuste muutuse ning amortisatsiooniga enamasti kohalikes omavalitsustes ei arvestata. Nende eelarvestamist ei nõua ka KOFS.

2.3.3. Tekkepõhise eelarvestamise mõju kohalike omavalitsuse juhtimisele

Demingi ring koosneb neljast etapist, milleks on planeerimine (*plan*), teostamine (*do*), kontrollimine (*check*) ja korrigeerimine (*act/adjust*) (Deming 2000: 132; Pietrzak, Paliszkievicz 2015: 153). Kohalike omavalitsuste strateegilised plaanid pannakse kirja arengukavva. Kuna tekkepõhine eelarvestamine võimaldab saada täiendavat informatsiooni tulude ja kulude kohta ning arvestab pikaajalise mõjuga, on see muutnud

kohalike omavalitsuste strateegilist planeerimist. Planeerimise ajal on kasutusel rohkem informatsiooni ning suurenenud on huvi eelarve täitmise ja eesmärkide saavutamise vastu. Seetõttu on paranenud juhtide planeerimisvõime. (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Saar 2016; Sepp 2016) Pärnu linna finantsjuht Eve Vihmaru (2016) tõi välja, et tänu tekkepõhiste eelarvetele kajastatakse kulusid ka arengukavas ning seetõttu on plaanid muutunud palju täpsemaks.

Eesti kohalike omavalitsuste esindajate arvates tekkepõhine eelarvestamine eelarve koostamises erilisi muudatusi sisse ei toonud. Endiselt on eelarve perioodiks 12 kuud. (Kallakmaa-Kapsta 2016; Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Peterson 2016; Rebane 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016) Kiili valla puhul toodi veel välja, et eelarve ülesehitus ja rahaline maht on samad, mis kassapõhiste eelarvetegagi (Peterson 2016). Muudatused võivad sisse tulla selliste üksuste puhul, kellel on suured kulud ja investeeringud ning kus oluliseks muutuvad nõuete ja kohustuste muutuste eelarvestamine. Siis on oluline jälgida, millised nõuded ja kohustused jäävad üles aastavahetuseks. Samuti on vaja õigesti planeerida riigilt saadud vahendeid. (Lust, Porila, Gross 2016)

Kõige suuremad tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamise erinevused tulevad esile eelarve täitmise hetkel, kui oluliseks muutub tehingu toimumise täpne hetk (Peterson 2016; Sepp 2016). Eesti kohalike omavalitsuste poolt välja toodud faktorid eelarve täitmise etapi kohta sobivad ka Demingi ringi kontrolli etapiga. Eelarve täitmise jälgimiseks peab olema väga hea klassifikaatorite süsteem, et kõik vajalikud aruanded programmi poolt õigesti kokku pandaks. Kassapõhistel eelarvetel ja raamatupidamisel on oma süsteem ja see ei sobitu tekkepõhiste eelarvetega. Seetõttu tuleb kontod tekkepõhiste eelarvete jaoks ümber defineerida. (Niid 2016, Sepp 2016, Vihmaru 2016) Kuna eelarve täitmine tuleb raamatupidamisest, siis muutuse üheks võtmeisikuks on andmete sisestaja. Andmed peavad õiged olema ja sisestus korrektne, et finantsaruanded välja tuleksid. (Niid 2016) Eelarve täitmist saab koheselt jälgida, kui andmed on raamatupidamisest läbi kantud (Sepp 2016). Samuti tuleb tähelepanu pöörata siiretele, et need ei kantaks topelt sisse (Lust, Porila, Gross 2016). Ka nõuete ja kohustuste jälgimine on oluline (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016). Nõuete allahindlused tekitavad planeerimata kulu. Seetõttu hakati summade laekumisele suuremat tähelepanu pöörama. (Niid 2016; Sandvik 2016) Viimast võib pidada juba korrigeerimise etapi

mõjuks. Tekkepõhiste eelarvete täitmise aruanded valmivad palju hiljem võrreldes kassapõhistega. Kui kassapõhised eelarve täitmise aruanded sai põhimõtteliselt kätte juba järgmise kuu 1. kuupäevaks, siis tekkepõhiste eelarvete puhul läheb aega 20. kuupäevani enne kui Maksu- ja Tolliametist tulumaksulaekumise teated ja kõik teised arved laekuvad. Samas, kui 1. kuupäeval arved välja saata, saab teada juba käesoleva kuu tulu. (Niid 2016; Peterson 2016; Sandvik 2016) Operatiivse raha liikumise jälgimise osas oli kassapõhine eelarve parem (Rebane 2016). Tervikpildist ülevaate saamiseks on vajalik jälgida ka kassapõhiseid näitajaid (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Sepp 2016). Seetõttu ei muutu tekkepõhiste eelarvete kasutamisega ebaoluliseks rahavoogude jälgimine.

Korrigeerimise etapi muutused on oluliseks sisendiks planeerimise etapi efektiivsemaks muutmiseks. Planeerimise ajal on tänu tekkepõhiste eelarvetele kasutusel rohkem informatsiooni otsuste vastuvõtmiseks. Samuti on suurenenud juhtide huvi eelarve täitmise ja eesmärkide saavutamise vastu. (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Saar 2016; Sepp 2016) Intervjuude käigus mainitud tekkepõhiste eelarvete kasud on välja toodud tabelis 8.

Enim väljatoodud tekkepõhiste eelarvete kasu oli eelarvestamise ja raamatupidamise (s.h aruandluse) ühtlustamine. Sama eelis toodi välja ka teoorias. Eesti kohalike omavalitsuste esindajad tõid lisaks teoorias toodule veel omalt poolt välja täiendavaid tekkepõhiste eelarvete kasusid. Teise eelisena toodi välja eelarve distsipliini paranemine. Tänu tekkepõhiste eelarvetele on ära jäänud nn aasta lõpu osturallid, kus kogu raha tahetakse ära kulutada (Märss 2016; Saar 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016). Sellele järgnesid väljunditele suurema tähelepanu pööramine, tulude ja kulude võrreldavus, õigem informatsioon toimuva kohta ning juhtide suurem huvi ning teadlikkus eelarve täitmise osas. Saue puhul toodi eraldi veel välja, et tekkepõhiste eelarvete abil on suurenenud tuleml. Samuti jälgitakse rohkem tulusid ning arvete liikumine on paranenud. (Niid 2016) Ka Nissi valla finantsjuht Reet Sandvik (2016) mainis, et vallas on tänu tekkepõhiste eelarvetele paranenud nõuete jälgimine ja seetõttu ka arvete laekumine. Marju Sepa (2016) arvates on oluline, et ka avalikus sektoris tegeletakse tulude juhtimisega, mitte ainult tagajärgede ja kuludega. Tori abivallavanema Ester Märssi (2016) sõnul on tekkepõhise eelarve planeerimine

loogilisem, sest jääb ära viimase kuu üleviimine uude eelarveaastasse. Saarde valla puhul on suurenenud juhtide huvi eelarve täitmise vastu ning samuti on suurenenud nende planeerimisvõime (Saarde 2016).

Tabel 8. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku kasud Eesti kohalike omavalitsuste arvates

	Kasude liigitus	Kasud	Kohalikud omavalitsused
Teooriast tulenevad kasud	Eelarvetega seotud kasud	Eelarvestamise ja raamatupidamise (aruandluse) ühtsustamise võimalus.	Elva, Tallinn, Tartu, Kiili, Nissi
		Eelarved pakuvad täiendavat informatsiooni kulude ja ressursside jaotuse kohta.	Elva, Pärnu
		Eelarvetes pööratakse suuremat tähelepanu väljundile.	Saue, Tallinn, Tartu
		Eelarved arvestavad pikaajaliste mõjudega.	Tallinn, Tartu
		Eelarvetega on võimalik vähem manipuleerida.	Saue
		Parem informatsioon tuleviku kulutuste kohta.	
		Parem arusaam kulutustest, mis on vajalikud varade hoidmiseks.	
	Juhtimisega seotud kasud	Eelarved on rohkem läbipaistvad.	Elva, Tallinn
		Avaliku sektori finantsjuhtimine muutub efektiivsemaks.	Tallinn
		Suurem juhtide vastutus tulemuste eest.	Tallinn
		Poliitiliste otsuste mõjutused on koheselt eelarvetes kajastatud.	
		Eelarved on abiks otsuste vastuvõtmisel.	
Eesti kohalike omavalitsuste poolt väljapakutud kasud	Eelarvetega seotud kasud	Tulude ja kulude võrreldavus.	Pärnu, Saue, Tartu
		Õige info toimuva kohta	Elva, Tallinn, Tori
		Töõjõukulud on eelarvetes täies mahus (koos puhkusetasude ja maksudega).	Nissi, Kiili
		Toetuste kajastamine on mõistlikum.	Kiili, Saarde
		Eelarve täitmise aruannet on rahandusministeeriumile kergem esitada, sest saldoandmike infosüsteemis kajastatakse ka eelarve täitmine.	Nissi
	Juhtimisega seotud kasud	Eelarve distsipliin paraneb.	Tallinn, Nissi, Saarde, Tori
		Juhtide huvi ja teadlikkus eelarve täitmise vastu on suurenenud.	Saue, Saarde, Tori
		Nõuete jälgimine ja arvete liikumine on paranenud.	Saue, Nissi
		Eelarve tulem on kasvanud.	Saue
		Eelarve täitmise jälgimine muutus allasutuste jaoks lihtsamaks.	Kiili
		Juhtide planeerimisvõime on paranenud.	Saarde
		Eelarve planeerimine on loogilisem.	Tori

Allikas: autori koostatud.

Kiili valla puhul toodi välja, et eriti allasutuste jaoks on eelarve täitmise jälgimine muutunud lihtsamaks, toetuste kajastamine on muutunud mõistlikuks, kuna projektidega seotud tulud ja kulud on kajastatud ühes perioodis ning raamatupidajate jaoks on tekkepõhine printsiip omasem. (Peterson 2016) Viimase väitega ei ole nõus Tallinna esindajad. Kuigi raamatupidajad peaksid tekkepõhise arvestusega väga hästi tuttavad olema, esines tekkepõhistest eelarvetest arusaamise probleeme ka nende hulgas. “Raamatupidajad ei saanud täpselt aru tekkepõhise eelarvestamise ja raamatupidamise erinevustest. ... Näiteks ei saadud aru sellest, et eelarvetes ei ole põhivara muutusi sees. ... Tekkepõhine eelarve on ikkagi plaan ja seetõttu ei pea ennustama täpseid tekkepõhiseid kontosid.” (Sepp 2016) Ükski intervjuueeritavatest ei toonud välja, et eelarved annavad parema arusaama kuludest, mis on vajalikud varade hoidmiseks, eelarved on abiks otsustamisel ning poliitikute otsuste mõju on koheselt näha. Samas on viimane eelis tugevalt seotud pikaajalise vaatega, mis Eesti kohalike omavalitsuste esindajate poolt välja toodi. Ka tuleviku kulud on sellega seotud. Siinkohal ei maksa muidugi järeldada, et kui vastavat põhjust intervjuu käigus välja ei toodud, pole see selle kohaliku omavalitsuse arvates oluline. Tabelis 9 on välja toodud kohalike omavalitsuste probleemid seoses tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga.

Eesti kohalikes omavalitsustes on probleeme tekitanud pigem eelarvete tehnilised küsimused. Kõige rohkem on Eesti kohalikes omavalitsustes tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul probleeme tekkinud majandustarkvaraga. Esiteks olid majandustarkvara programmid üles ehitatud raamatupidamise jaoks (Rebane 2016). Seetõttu ei koondanud programm kulusid ja tulusid õigesse kohta (Vihmaru 2016). Sellepärast oli vajalik kontod ümber defineerida, et programmist saaks välja võtta õigeid eelarve täitmise aruandeid (Niid 2016, Rebane 2016; Vihmaru 2016). Samuti tekkis seetõttu palju tööd juurde (Lust, Porila, Gross 2016; Rebane 2016). Palju tuli teha tagasiulatuvaid parandusi, kuna raamatupidajad olid ekslikke kandeid teinud ning mõned arved sisestati aruannete valmimisest palju hiljem. Tekkepõhiste eelarvete täitmise jälgimises muutus oluliseks just andmete sisestaja, sest kõik algandmed peavad õiged olema. Samuti hakati Saue linnas saatma meeldetuletusi, et kõik andmed oleksid teatud kuupäevaks raamatupidamises olemas. See parandas tunduvalt arvete liikumist. (Niid 2016) Eesti kohalikes omavalitsustes on tarkvara õige seadistus isegi olulisem olnud kui ametnike ja poliitikute poolehoidu võitmine.

Tabel 9. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku probleemid Eesti kohalikes omavalitsustes

Probleemide liigitus	Tekkinud probleemid	Kohalikud omavalitsused
Eelarvestamisega seotud probleemid	Majandustarkvara seadistus	Elva, Pärnu, Saue, Tartu, Nissi
	Segadused ülemineku hetkel (nt tulude-kulude tekkemomendi kindlaks määramine, topeltkanded jne)	Elva, Pärnu, Tallinn, Kiili
	Nõuete ja kohustuste muutusega arvestamine	Tartu, Kiili, Nissi, Saarde
	Tööd tekkis vigade pärast juurde	Elva, Saue, Tartu
	Viivitustega aruanded	Saue, Kiili, Nissi
	Investeeringute kajastamine, põhivara tekkemomendi ja raha liikumise erinevus	Tallinn, Tartu
	Sõlmitud lepingute tekkepõhiseks arvestamiseks peab eraldi arvestust pidama	Tallinn
	Eelarve muutub tehniliselt keerukamaks	Tartu
	Väliste nõuannete puudumine	Elva
	Rahandusministeeriumi poolsete selgete juhendite puudumine	Tartu
Juhtimisega seotud probleemid	Arusaamine tekkepõhiste eelarvete sisust	Saue, Tallinn, Kiili, Nissi

Allikas: autori koostatud.

Lisaks raamatupidamisprogrammile on Eesti kohalikes omavalitsustes teisigi probleeme olnud tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Esimene aasta on kõige keerulisem ja tekitab palju segadust, sest kõike ei oska arvesse võtta ja ette näha (Peterson 2016; Rebane 2016; Sepp 2016; Vihmaru 2016). Samuti võis ülemineku hetkel juhtuda, et tulud-kulud jäid eelarvetest välja. Ühes eelarves ei olnud tulusid-kulusid vaja veel arvesse võtta, sest raha liikumised tekkisid alles järgmises perioodis. Teises eelarves ei saanud neid enam arvesse võtta, sest tulu-kulu oli juba varem tekkinud. Mõned tulud-kulud said eelarvetesse topelt. Seetõttu tuli kõike täpselt kontrollida ja koostada selgitustega lisatabeleid. (Vihmaru 2016) Samuti tekkis alguses segadusi investeeringute arvestamisel, kuna põhivara arvelevõtmine ja raha liikumine ei toimu alati samas perioodis (Sepp 2016). Kohalikele omavalitsustele on probleeme valmistanud ka nõuete ja kohustuste muutuse eelarvestamine (Lust, Porila, Gross 2016; Peterson 2016; Saar 2016; Sandvik 2016). Tekkepõhisest eelarvest arusaamisele kulus samuti aega. Juhtidele tuli meelde tuletada, mida tähendab tekkepõhine eelarvestamine. (Niid 2016; Peterson 2016; Sandvik 2016; Sepp 2016) Kuna maksuteated saavad

Maksu- ja Tolliametist alles 20. kuupäeva paiku ja seetõttu saab tuludest pildi kätte palju hiljem kui kassapõhise eelarvestamise korral, võib väiksemates valdades juhtuda, et maksutulude järsu langemise korral ei suudeta piisavalt kiiresti kulusid kärpida. See võib viia negatiivse eelarve tulemini. (Peterson 2016) Lepingute kohta, mis raamatupidamises ei kajastunud, kuid mis tekitasid tulu või kulu, tuli eraldi Excelis arvestust pidada, et ka nende mõju tekkepõhiselt arvestada (Sepp 2016). Tartu puhul tuntakse puudust selgetest rahandusministeeriumi poolsetest juhenditest (Lust, Porila, Gross 2016) ning Elvas üldisest abist (Rebane 2016), et kõiki kandeid õigesti eelarvestada. Veel toodi välja, et eelarved muutuvad tehniliselt keerukamaks (Lust, Porila, Gross 2016). 1.2. alapeatükis käsitletud tekkepõhiste eelarvete probleemidest, tõid Eesti kohalikud omavalitsused välja vaid tekkepõhiste eelarvete keerukuse ning asjaolu, et sellest tulenevalt on tekkepõhistest eelarvetest raskem aru saada.

Kuna tekkepõhised eelarved pakuvad otsuste vastuvõtmiseks täiendavat informatsiooni, on see muutnud kohalike omavalitsuste planeerimist efektiivsemaks. Juhtide huvi eesmärkide ja eelarve täitmise vastu on suurenenud ning seetõttu on paranenud nende planeerimisvõime. Tänu sellele on avaliku sektori juhtimine muutunud efektiivsemaks. Erinevused võrreldes kassapõhiste eelarvetega tulevad sisse eelarve täitmise etapis. Oluliseks muutub tehingu toimumise hetk. Tekkepõhised eelarved on kohalikele omavalitsustele mitmeid kasusid toonud, näiteks on eelarved läbipaistvamad ning on paranenud eelarve distsipliin. Kõige rohkem on tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul probleeme tekkinud majandustarkvara seadistamisega, et eelarve täitmise aruannetes kõik tulud ja kulud õiges kohas kajastuksid.

2.3.4. Soovitused Eesti kohalikele omavalitsustele tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks

Järgnevalt teeb käesoleva magistritöö autor soovitusi Eesti kohalikele omavalitsustele, kes alles lähevad üle tekkepõhisele eelarvestamisele. Samuti võivad alljärgnevatest punktidest uusi mõtteid leida need kohalikud omavalitsused, kes tekkepõhiseid eelarveid juba kasutavad. Kuna soovitude puhul on tegemist käesoleva magistritöö autori arvamusega, siis ei tarvitse need iga kohaliku omavalitsusüksuse reaalsusega sobituda.

Nagu alapeatükis 1.3. välja toodi, on Blöndali (2003: 52) ja Stegeri (2010: 20) arvates tekkepõhisest eelarvestamisest kasu vaid juhul, kui muudetakse kogu avaliku sektori juhtimist ja kultuuri. Juhtimiskultuuri võimaldab muuta otsustusprotsessis tekkepõhiste eelarvete poolt pakutava informatsiooni kasutuselevõtt (Kelly, Wanna 2004: 106; Schick 2007: 119–120). Kui juhtimises muutusi ei toimu, ei muutu organisatsiooni juhtimine efektiivsemaks ning tulemused ei parane. Seda ka juhul, kui tehniliselt on eelarved koostatud tekkepõhise eelarvestamise reeglitele vastavalt. (Carlin 2003: 45) Kuigi tekkepõhine eelarvestamine muutub kõigile Eesti kohalikele omavalitsustele kohustuslikuks, ei tohiks seda kindlasti võtta ainult seadusest tuleneva kohustusena, mis tuleb ära teha. Tekkepõhine eelarvestamine toob endaga kaasa mitmeid kasusid ning kui tekkepõhisesse eelarvesse suhtutakse ainult kui kohustusse, siis ei tarvitse need kasud kohaliku omavalitsuse juhtimises avalduda. Saue linna finantsjuht Ingrid Niid (2016) arvab samuti, et oluline on mõista tekkepõhiste eelarvete mõtet. Kõigis uuringus osalenud kohalikes omavalitsustes on tekkepõhiste eelarvete kasusid mõistatud ning seda ei peeta ainult seadusest tulevaks kohustuseks. Siit tuleb ka esimene soovitus kohalikele omavalitsustele.

- Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul tuleb tähelepanu pöörata sisulistele aspektidele ja kasudele, mitte võtta tekkepõhist eelarvet kui kohustust.

1.3. toodi välja, et uue informatsiooni kasutuselevõtt on võimalik, kui uutest eelarvestamise põhimõtetest saadakse aru (Kelly, Wanna 2004: 106; Schick 2007: 119–120). Eelarvetest arusaamiseks on vaja head kommunikatsiooni (Blöndal 2003: 53). Seetõttu on vajalik hea selgitustöö, et kõik mõistaksid tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamise erinevusi, tekkepõhiste eelarvete eesmärgid ning oskaksid uut informatsiooni enda kasuks tööle panna. Tallinna Linnavalitsuse nõuniku Angelika Kallakmaa-Kapsta (2016) arvates on selgitustöö kõige kriitilisemaks teguriks tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Kõigis uuringus osalenud kohalikes omavalitsustes on rõhku pandud eelarve kasutajate koolitamisele, et kõik mõistaksid tekkepõhiste eelarvete olemust. Siit tuleneb järgmine soovitus kohalikele omavalitsustele.

- Väga oluline on tekkepõhiste eelarvete eesmärkide kommunikatsioon, et võtmeisikud mõistaksid tekkepõhiste eelarvete olemust.

Steger (2012: 151) usub, et kui riigiametnikud jäävad reformide läbiviimisel keskssele kohale, aitab see neil reformidesse uskuda ja muudatusi enda omaks pidada. Seetõttu kui tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessis saavad osaleda need, kes eelarvete planeerimise ja täitmisega kokku puutuvad, tunnevad nad projekti suurema tõenäosusega enda omana ja on valmis sellesse rohkem panustama.

- Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessis peaksid osalema ametnikud, kes eelarvetega igapäevatoos kokku puutuvad.

Kuigi Blöndal (2003: 52) on välja toonud kolm võimalust tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks (vt lk 26), on käesoleva magistritöö autor seisukohal, et kohaliku omavalitsuse jaoks on lihtsam, kui kõik asutused ja osakonnad lähevad tekkepõhisele eelarvestamisele üle korraga. Sellisel juhul ei pea kahte erinevat eelarvestamise süsteemi töös hoidma ning kogu üksuse koondeelarvete koostamine on selgem, sest kõik asutused kasutavad samu põhimõtteid. Nõrgaks küljeks on siin suur halduskoormus. Kõigis kohalikes omavalitsustes, kus tekkepõhist eelarvestamist juba kasutatakse, on üleminek toimunud korraga. Tartu linna poolt valitud järkjärgulise ülemineku korral saab küll halduskoormust hajutada, kuid ühest osakonnast pärinevad õppepunktid ei tarvitse sobituda teiste osakondade vajadustega. Samuti võib probleeme tekitada kohaliku omavalitsusüksuse koondeelarve koostamine.

- Terve kohaliku omavalitsusüksuse osakondade ja asutuste korraga üleminek tekkepõhisele eelarvestamisele on lihtsam.

Alapeatükis 2.3.3. tuli välja, et kohalikel omavalitsustel on puudu olnud välisest abist ning ei osata kõiki tehinguid õigesti kajastada. Seetõttu tasub kindlasti suhelda teiste kohalike omavalitsustega, kes on juba tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud. Kuigi kohalike omavalitsuste töökorraldus, suurus ja ka kasutatavad programmid võivad olla erinevad ning üks ühele teise kohaliku omavalitsuse praktikat üle tuua ei saa, võib neilt ikkagi saada kasulikke ideid ja soovitusi, mida teha ja mida kindlasti vältida. Samuti võib teiste omavalitsuste poole pöörduda tehnilistes küsimustes, et saada infot selle

kohta, kuidas teistes omavalitsustes konkreetselt mingisuguste tulude või kuludega arvestatakse. Kuna väga erineva suurusega kohalikud omavalitsused on tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud, siis ei ole keeruline teistel omavalitsustel, kes tekkepõhisele eelarvestamisele pole veel üle läinud, leida suuruselt sobib omavalitsus, mis sobiks võrdluseks. Samuti tasub koostööd teha rahandusministeeriumiga, et saada selgemaks tekkepõhiste eelarvetele esitatavad nõuded. Kuna ükski intervjueeritavatest ei maininud, et nad oleksid tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul kasutanud ülikoolide abi, siis on see tagasiside ülikoolidele. Ülikoolid peaksid kindlasti suuremat rolli mängima nii avalikus sektoris kui ka erasektoris toimuvate muudatuste sisseviimisel. Ülikoolid saavad korraldada nii (täiend)koolitusi kui ka osaleda seadusloomes. Kui ettevõtted ja avaliku sektori organisatsioonid peaksid tundma, et neil on millegagi abi vaja, saavad nad ülikoolide poole pöörduda, et soovitusi, tagasisidet ja ideid saada. Ülikoolid peaksid endapoolset abi rohkem pakkuma ning samuti positsioneerima ennast organisatsioonidele kui konsultatsiooni võimalust. Siis suureneb tõenäosus, et organisatsioonid ülikoolidelt ise abi paluvad.

- Koostöö teiste kohalike omavalitsuste ja rahandusministeeriumiga on vajalik.

Blöndal (2003: 54) tõi oma artiklis välja, et infotehnoloogia sobitumine tekkepõhise eelarvestamise süsteemiga on oluline faktor tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul. Majandustarkvara seadistamine oli kohalike omavalitsuste poolt enim välja toodud probleem. Et tekkepõhise eelarve täitmise aruanne majandusprogrammis õigesti kokku pandaks, on vajalik välja töötada klassifikaatorite süsteem, mis koondaks tulud ja kulud õigete kontode alla. Samuti peaks käsitsi tehtavat tööd ja andmete sisestamist olema võimalikult vähe. See on kindlasti koht, mis tuleb väga hästi igal kohalikul omavalitsusel läbi mõelda, et mõista millised on just nende vajadused. Vajadusel on mõistlik kasutusse võtta uus programm. Koostöö majandustarkvara spetsialistidega võimaldab programmi kiiremini enda vajaduste järgi tööle seadistada. Samuti võib neilt saada häid soovitusi, mida veel võiks vaja minna.

- Majandustarkvara peab sobituma tekkepõhise eelarve vajadustega.

Amortisatsioonikulude eelarvestamise pooldajate arvates ei saavutata soovitud juhtimiskultuuri muutust, kui ei arvestata kulumiga (Blöndal 2004: 109).

Amortisatsiooni eelarvestamine annab kindlasti parema pildi organisatsiooni kogukuludest. Amortisatsioonikulused võivad eelarvetes kajastada arvestuslikult ja pigem täiendava informatsioonina, nagu tehakse Tallinnas ja Saues.

- Amortisatsioonikuludega arvestamine annab täiendavat informatsiooni kohaliku omavalitsuse kulude kohta.

Tartu linna puhul oli suureks mureks nõuete ja kohustuste muutuste eelarvestamine (Lust, Porila, Gross 2016). Nõuete ja kohustuste muutustega on mõistlik arvestada juhul, kui on kindlalt teada ülesjäävate nõuete ja kohustuste suurused või kui need avaldavad suurt mõju likviidsetele varadele. Marju Sepa (2016) arvates, ei tohi tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul liigselt üle mõelda. “Eelarve on ikkagi plaan, mitte tekkepõhiste kontode ennustamine” (Sepp 2016).

- Nõuete ja kohustuste muutustega tasub arvestada juhul, kui need on kindlalt teada või kui nõuete ja kohustuste muutus avaldab suurt mõju likviidsetele varadele.

Toimuvast mitmekesisema pildi saamiseks tuleb kindlasti endiselt jälgida ka rahavoogusid. Samasugusel arvamusel olid ka Tallinna ja Tartu linna ning Tori valla esindajad (Lust, Porila, Gross 2016; Märss 2016; Sepp 2016). Samuti tuleks rohkem tähelepanu pöörata tuludele ja nõuete laekumisele nagu tehakse Saues (Niid 2016). Tekkepõhist eelarvestamist ei tasu keeruliseks mõelda, sest nagu Marju Sepp (2016) väitis, on eelarve siiski plaan.

- Kohaliku omavalitsusüksuse finantsseisust tervikliku pildi saamiseks tuleb paralleelselt jälgida nii tekkepõhiseid kui kassapõhiseid näitajaid.

Väljatoodud soovitusi on võimalik jagada korralduslikeks ja eelarvestamise sisulisteks soovitusteks. Korralduslikud soovitused on tekkepõhiste eelarvete sisu mõistmine, hea kommunikatsioon, ametnike jäämine ülemineku protsessi fookusesse, kogu üksuse korraga üleminek tekkepõhiste eelarvetele ning koostöö teiste omavalitsuste ja rahandusministeeriumiga. Eelarvestamise sisulised soovitused on majandustarkvara sobitumine uue süsteemiga, kassapõhiste ja tekkepõhiste näitajate paralleelne jälgimine,

amortisatsioonikulude eelarvestamine ning nõuete ja kohustuste eelarvestamine vaid juhul, kui need on teada või avaldavad olulist mõju likviidsetele varadele.

Tekkepõhine eelarvestamine toob endaga kaasa mitmeid eeliseid. Juhul, kui tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut vaadeldakse kui kohustust, ei tarvitse üleminekuga tekkepõhise eelarvestamise eelised kaasneda. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku õnnestumiseks on tarvilik hea kommunikatsioon, sobiv majandustarkvara ning võtmeisikute usk muutuste vajalikkusesse. Samuti on üleminek lihtsam kui kogu üksus võtab korraga tekkepõhised eelarved kasutusele. Kindlasti tasub koostööd teha teiste omavalitsustega. Kohaliku omavalitsuse finantsseisust tervikliku pildi saamiseks tasub jälgida paralleelselt ka kassapõhiseid näitajaid. Samuti võiks arvestada amortisatsioonikuludega. Nõuete ja kohustuste muutustega tasub arvestada juhul, kui see avaldab suurt mõju likviidsetele varadele või kui ülesjäävate nõuete ja kohustuste suurused on kindlalt teada.

KOKKUVÕTE

Eelarve mõistet on defineerinud mitmed eri autorid, kuid nende definitsioonides sisalduvad sarnased aspektid. Eelarve on organisatsiooni eesmärkide rahaline väljendus. Eelarved koostatakse kindla perioodi kohta. Oma eelarved on nii kasumit taotlevates kui ka kasumit mittetaotlevates organisatsioonides. Kasumit mittetaotlevates organisatsioonides on eelarved isegi olulisemad kui äriettevõtetes. Need on vahendiks, et edastada poliitilisi otsuseid rahvale ning seetõttu on eelarvetel rangemad reeglid. Eelarvestamise protsessi saab vaadelda Demingi ringi raamistikus, mida rakendades on võimalik saada tagasisidet plaanide kohta ja vajadusel läbi viia muudatused protsessi efektiivsemaks muutmiseks. Eelarvetel on mitmeid erinevaid funktsioone. Eelarved on nii planeerimis-, kontrolli-, kommunikatsiooni-, kui ka motivatsioonivahendiks. Et eelarved saaksid täita oma funktsioone, peavad nad olema hästi läbimõeldud ning koostatud valitsusega koostöös. Samuti on oluline eelarvete põhjal koostada perioodilisi aruandeid ning kirjeldada kõrvelekaldeid planeeritust. Kindlasti ei tohi eelarve olla dokument, mille koostamine on ainult kohustus ning mida vaadatakse vaid siis, kui hakatakse koostama uut eelarvet. Eelarve koostamise etappideks on ettevalmistus, kinnitamine, täitmine ning raporteerimine ja auditeerimine.

90ndatel aastatel alguse saanud avaliku sektori juhtimisreforme nimetatakse uueks haldusjuhtimiseks. Üheks uue haldusjuhtimise raames toimuvaks reformiks on üleminek tekkepõhisele raamatupidamisele ja eelarvestamisele. Erinevalt kassapõhisest eelarvest, ei ole tekkepõhiste eelarvete puhul oluline, millal raha laekub või välja makstakse. Tehinguid kajastatakse siis, kui toimub tegevus, mis suurendab sissetulekuid, kohustusi või on seotud ressursside paigutamisega. Tekkepõhistel eelarvetel on mitmeid eeliseid võrreldes kassapõhiste eelarvetega. Tekkepõhised eelarved pakuvad täiendavat informatsiooni kulude kohta, pööravad suuremat tähelepanu väljundile, eelarved on rohkem läbipaistvamad, arvestatakse pikaajaliste mõjudega ning kulutuste edasi lükkamisega ei ole võimalik eelarvetega manipuleerida.

Samuti on võimalik ühendada eelarved raamatupidamise ja aruandlusega. Eelarved on abiks otsuste vastuvõtmisel ja see muudab juhtimise efektiivsemaks. Tekkepõhiste eelarvetega kaasnevad ka omad probleemid. Eelarved muutuvad keerulisemaks ning hinnangutega on võimalik manipuleerida. Seetõttu võib olla raskem eelarvetest aru saada ja valitsuse kontroll eelarve üle võib väheneda. Samuti võib probleeme tekkida kvalifitseeritud spetsialistide leidmisega ja täiendavate kulutustega, mis kaasnevad tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul.

Esimesena võeti tekkepõhine eelarvestamine kasutusele Uus-Meremaal. Ülemineku motiiviks oli täiendava informatsiooni saamine kulude kohta ning parima teenuse pakkuja leidmine. Sellel ajal polnud juhendeid, mida järgida, et avalikku sektorisse tekkepõhised eelarved sisse integreerida. Mõningatest raskustest hoolimata saavutati Uus-Meremaal eelarvereformi edu. Sarnaselt Uus-Meremaaga oli ka Austraalia motivatsiooniks tekkepõhiste eelarvete kasutuselevõtul kogukulude määratlemine ja parima teenuse pakkuja leidmine. Samuti sooviti parandada juhtide tulemuslikkust ja hinnata pikaajalisi mõjusid. Ka Austraalias tekkis probleeme tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul, nende hulgas kõige teravam probleem oli töötajate ja poliitikute kompetents. Austraalia kohalikest regioonidest kasutab tekkepõhist eelarvestamist Victoria. Kuigi Saksamaa keskvalitsuse tasandil jäi tekkepõhisele eelarvestamisele poliitikute vastuseisu tõttu üle minemata, kasutavad mitmed liidumaad tekkepõhiseid eelarveid. Nende hulgas näiteks Hessen ja Hamburg. Tekkepõhisele eelarvetele on üle läinud ka Austria, Suurbritannia, Belgia, Taani, Šveits, Island ja Tšiili. Kuna paljudes riikides toimus samaaegselt tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga veel teisigi eelarvestamise ja juhtimisreforme, on keeruline hinnata, millised kasud saavutati just tänu tekkepõhisele eelarvestamisele. Paljude autorite arvates on kõige olulisemaks eelarvereformi õnnestumise teguriks poliitikute ja teiste ametnike poolehoid. Tekkepõhised eelarved peavad muutma juhtimiskultuuri ning see saavutatakse juhul, kui eelarved on kõigi jaoks mõistetavad. Samuti mängivad olulist rolli kvalifitseeritud spetsialistide olemasolu ning toetav tarkvarasüsteem.

Kaks põhilist seadust, mis reguleerivad Eesti kohaliku omavalitsuse finantsjuhtimist ja eelarvestamist on kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (KOKS) ja kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus (KOFKS). Igal vallal ja linnal peab olema

oma arengukava ja eelarvestrateegia. Mõlemad neist on aluseks linna või valla eelarve koostamisele. Eelarvet võib KOFS-i järgi koostada kas kassapõhiselt või tekkepõhiselt. Samas on seaduses öeldud, et kui riik läheb üle tekkepõhisele eelarvestamisele, peavad ka kohalikud omavalitsused tekkepõhised eelarved kasutusele võtma hiljemalt järgmisel aastal. Riik läheb tekkepõhisele eelarvestamisele üle 2017. aastal. See tähendab, et kohalikele omavalitsustele on tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek kohustuslik 2018. aastaks. Haldusreformi tõttu anti pikendust 2019. aastani. Tegelikult on KOFS-i järgi tekkepõhised ja kassapõhised eelarved väga sarnased, kuna tekkepõhiseid eelarveid võib koostada lihtsustatud kujul arvestamata amortisatsioonikuludega. Ka nõuete ja kohustuste eelarvestamine ei ole vajalik, kui eelarvetes planeeritud ja laekuvad summad on sarnased. Lisaks sellele on eelarveosade struktuur ja kirjete sisu sama. Erinev on vaid majandustehingute tekkemomendi kajastamine, mis kassapõhiste eelarvete korral on seotud raha liikumisega ja tekkepõhiste eelarvete korral tehingu toimumise hetkega.

Kuigi Eesti kohalikes omavalitsustes muutub tekkepõhine eelarvestamine kohustuslikuks alles 2019. aastast, siis on juba praegu mõned kohalikud omavalitsused tekkepõhisele eelarvestamisele üle läinud. Linnadest kasutavad tekkepõhist eelarvestamist Tallinn, Pärnu, Saue, Haapsalu ja Elva. Valdadest on tekkepõhised eelarved kasutusel Kiili, Nissi, Saarde ja Tori vallas. Tartu viib 2016. aastal läbi pilootprojekti, kus osalevad linnavalitsuse rahandusosakond, üks kool ja üks lasteaed. Magistritöö käigus viidi eesmärgi saavutamiseks läbi uuring nende kohalike omavalitsuste seas, kus kasutatakse tekkepõhist eelarvestamist. Kuna kohalikke omavalitsusi, kus tekkepõhised eelarved kasutusel on, ei ole väga palju, võttis käesoleva magistritöö autor ühendust kõigi omavalitsustega. Nõusolekut uuringus osalemiseks ei saadud vaid ühest kohalikust omavalitsusest. Andmete kogumise meetodiks oli intervjuu. Küsimused puudutasid kohalike omavalitsuste kogemust tekkepõhiste eelarvetega. Kuigi teoorias on välja pakutud mitmeid kohalike omavalitsuse näitajaid, mis mõjutavad avatust innovatsioonile, ei ole need Eesti puhul tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul märkimisväärselt rolli mänginud. Oluliseks võib pidada vaid võtmeisikute poolehoidu reformidele.

Eesti kohalikud omavalitsused on tekkepõhised eelarved kasutusele võtnud erinevatel põhjustel. Motiiviks on olnud nii finantsjuhtimise efektiivsemaks muutmine kui ka vajadus saada täiendavat informatsiooni kulude kohta. Enamasti on tekkepõhisele eelarvestamisele üle mindud kogu üksus korraga ning initsiatiiv on tulnud organisatsioonisiselt. Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessi keskmes on olnud finants- või raamatupidamisosakond. Poliitikute suhtumine tekkepõhistesse eelarvetesse on olnud pigem positiivne. Samaaegselt tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga on toimunud teisigi väiksemaid või suuremaid muudatusi. Saue ja Tallinna puhul on üle mindud tulemuspõhisele eelarvestamisele. Teistest omavalitsustest on tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul eeskujuks olnud nii Tallinna, Saue kui ka Pärnu linn. Välisest abist on veel kasutatud rahandusministeeriumi ja tarkvaraprogrammide spetsialistide nõuandeid. Uusi töötajaid tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks enamasti palgatud ei ole. Töötajaid on tekkepõhiste eelarvetega kurssi viidud koosolekute, nõupidamiste ja infotundide käigus. Enamik kohalikest omavalitsustest on jätkanud sama majandustarkvara kasutamist, kuid on sisse viinud vajalikud muudatused, et sobituda tekkepõhiste eelarvetega.

Kohalikud omavalitsused, kes kasutavad tekkepõhist eelarvestamist, planeerivad kogu eelarvet tekkepõhiselt. Kassapõhine on vaid oma olemuselt rahavoogusid planeeriv likviidsete varade eelarveosa. Kohaliku omavalitsuse finantsseisust parema pildi saamiseks on vaja lisaks tekkepõhistele näitajatele jälgida ka raha liikumist. Enamasti arvestatakse nõuete ja kohustuste muutusega vaid juhul, kui mõju on oluline või kui summad on kindlalt teada. Kuna kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus ei nõua amortisatsioonikulude eelarvestamist, siis ei ole kulumi eelarvestamist kohalikes omavalitsustes eriti rakendatud. Eelarvetesse on arvestusliku kulumi sisse planeerinud vaid Tallinn ja Saue.

Tekkepõhine eelarvestamine on muutnud kohalike omavalitsuste strateegilist planeerimist efektiivsemaks, kuna pakub otsuste vastuvõtmiseks täiendavat informatsiooni kulude ja tulude kohta ning arvestab pikaajaliste mõjudega. Samuti on tekkepõhised eelarved suurendanud juhtide huvi eesmärkide saavutamise ja eelarve täitmise vastu. Tänu sellele on suurenenud juhtide planeerimisvõime. Eelarve koostamises tekkepõhine eelarvestamine erilisi muudatusi sisse ei too, sest endiselt on

eelarve perioodiks 12 kuud. Tekkepõhiste eelarvete erinevus tuleb välja alles eelarve täitmise etapis. Oluline on tehingu toimumise hetk, mitte raha liikumine. Tekkepõhised eelarved on kohalike omavalitsustele mitmeid kasusid toonud, näiteks on eelarved selgemad ja läbipaistvamad, pööratakse suuremat tähelepanu väljundile, tulud ja kulud on võrreldavad ning paranenud on eelarve täitmise distsipliin. Kõige rohkem on tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul probleeme tekkinud majandustarkvara seadistamisega, et kõik tulud ja kulud eelarve täitmise aruannetes õiges kohas kajastuksid.

Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekut ei tohi võtta ainult seadusest tuleneva kohustusena. Vastasel juhul ei tarvitseta tekkepõhise eelarvestamise eeliseid juhtimise efektiivsemaks muutmiseks ära kasutada. Et täiendav informatsioon kasutusele võetaks, peavad kõik võtmeisikud tekkepõhise eelarve olemust mõistma. Seetõttu on olulise tähtsusega kommunikatsioon. Tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekusse aitab usku suurendada see, kui võtmeisikud, kes eelarvetega igapäevaselt kokku puutuvad, jäävad üleminekuprotsessi keskmesse. Kogu üksuse korraga tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuks on lihtsam, sest ei teki probleeme kogu üksuse koondelarve koostamisel. Koostöö teiste omavalitsustega võimaldab saada häid ideid ning soovitusi, kuidas üleminekut korraldada ja vigu vältida. Üks olulisemaid faktoreid on majandustarkvara sobitumine uute eelarvetega. Omavalistuse finantsseisust tervikpildi saamiseks on vaja paralleelselt jälgida nii tekke- kui ka kassapõhiseid näitajaid. Samuti annab amortisatsioonikulude eelarvestamine parema pildi opereerimiskuludest.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Anessi-Pessina, E., Näsi, G., Steccolini, I.** Accounting Reforms: Determinants of Local Government's Choices. – *Financial Accountability & Management*, 2008, Vol. 24, No. 3, pp. 321–342. DOI: 10.1111/j.1468-0408.2008.00455.x
2. **Anthony, R. N., Reece, J. S.** Accounting principles. 6th ed. Homewood: Irwin, 1989, 678 p.
3. **Becker, S. D., Jagalla, T., Skærbæk P.** The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. – *Critical Perspectives on Accounting*, 2013, Vol. 25, No. 4–5, pp. 324–338. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.05.004
4. **Blöndal, J. R.** Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments. – *OECD Journal on Budgeting*, 2003, Vol. 3, No. 4, pp. 43–59. DOI: 10.1787/budget-v3-art4-en
5. **Blöndal, J. R.** Issues in Accrual Budgeting. – *OECD Journal on Budgeting*, 2004, Vol. 4, No. 5, pp. 103–119. DOI: 10.1787/budget-v4-art5-en
6. **Blöndal, J. R.** The OECD Accruals Survey 2015
[<http://fr.slideshare.net/OECD-GOV/d1-ams5-jon-blondal-oecd>] 13.04.2016
7. **Budding, T., Grossi, G., Tagesson, T.** Public Sector Accounting. Oxon: Routledge, 2015, 178 p.
8. **Carlin, T. M.** Accrual Output-Based Budgeting Systems in Australia – A Great Leap Backwards? – *Australian Accounting Review*, 2003, Vol. 13, No. 2, pp. 41–47. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2003.tb00399.x
9. **Carlin, T. M.** Victoria's Accrual Output Based Budgeting System – Delivering As Promised? Some Empirical Evidence. – *Financial Accountability & Management*, 2006, Vol. 22, No. 1, 19 p. DOI: 10.1111/j.0267-4424.2006.00390.x
10. **Deming, W. E.** The New Economics: for industry, government, education. 2nd ed. Cambridge, London: MIT Press, 2000, 247 p.

11. Elva linna 2016. aasta eelarve. Elva Linnavolikogu määrus 14. detsembrist 2015. a. – Riigi Teataja IV osa, 2015, nr. 14.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/422122015014>] 09.04.2016
12. Finantsdistsipliini tagamise meetmete täitmine. Saldoandmike Infosüsteem
[<https://saldo.fin.ee/saldo/index.action>] 01.04.2016.
13. **Granof, M. H., Khumawala, S. B.** Government and Not-for-profit Accounting: Concepts and Practices. 5nd ed. Hoboken: John Wiley & Sons Inc., 2011, 802 p.
14. **Gross, M. J., Larkin, R. F., McCarty, J. H.** Financial and Accounting Guide for Not-for-profit Organizations. 6th ed. New York: John Wiley & Sons Inc., 2000, 823 p.
15. **Ha, Y.-S.** A Comparative Study of Budgetary and Financial Management Reforms: The Cases of Australia, New Zealand and Sweden. – International Review of Public Administration, 2002, Vol. 7, No. 1, pp. 123–136. DOI: 10.1080/12294659.2002.10804998
16. Haapsalu linna 2016. aasta eelarve. Haapsalu Linnavolikogu määrus 26. veebruarist 2016. a. – Riigi Teataja IV osa, 2016, nr. 51.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/402032016051>] 09.04.2016
17. Haapsalu Linnavolikogu 27.04.2012 määruse nr. 56 “Haapsalu linna finantsjuhtimise kord” muutmine. Haapsalu Linnavolikogu määrus 31. oktoobrist 2014. a. – Riigi Teataja IV osa, 2014, nr. 7.
18. **Hay, L. E., Wilson, E.R.** Accounting for governmental and nonprofit entities. 9th ed. Homewood: Boston, Irwin. 1992, 867 p.
19. **Jones, R., K. Lüder.** The Federal Government of Germany’s circumspection concerning accrual budgeting and accounting. – Public Money & Management, 2011, Vol. 31, No. 4. pp. 265–270. DOI: 10.1080/09540962.2011.586237
20. **Kahn, R. L., Cannell, C. F.** The Dynamics of Interviewing. London: John Wiley & Sons Inc., 1957, 368 p.
21. **Kallakmaa-Kapsta, A.** (Tallinna Linnavalitsuse nõunik). Autori intervjuu. Autori üleskirjutus. Tallinn, 29. märts 2016.
22. **Kapsta, V.** Riik läheb kassapõhiselt eelarvelt üle tekkepõhisele. – Rahablogi (Rahandusministeeriumi kodulehekülg), 15. märts 2016.

[<http://blogi.fin.ee/2016/03/riik-laheb-kassapohiselt-eelarvelt-ule-tekkepohisele/>]
07.05.2016

23. **Kelly, J., Wanna, John.** Crashing Through with Accrual-Output Price Budgeting in Australia – Technical Adjustment or a New Way of Doing Business? – American Review of Public Administration, 2004, Vol. 34, No. 1, pp. 94–111. DOI: 10.1177/0275074003253315
24. Kiili valla 2016. aasta eelarve vastuvõtmine. Kiili Vallavolikogu määrus 21. jaanuarist 2016. a. – Riigi Teataja IV osa, 2016, nr. 34.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/426012016034>] 09.04.2016
25. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993. aastal. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr. 37, art. 558.
26. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat. Eesti Vabariigi Rahandusministeerium, 2012, 152 lk.
27. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. septembril 2010. aastal. – Riigi Teataja I osa, 2010, nr. 72, art. 543.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/128122012004>] 07.04.2016
28. Kõrgkoolid Eestis [<http://www.rajaledja.ee/korgkoolid>] 07.04.2016
29. **Laherand, M.-L.** Kvalitatiivne uurimisviis. Tallinn: MIT Infotrükk, 2008, 384 p.
30. **Lust, K.** (Tartu Linnavalitsuse rahandusosakonna juhataja); **Porila, P.** (Tartu Linnavalitsuse eelarve peaspetsialist); **Gross, M.** (Tartu Linnavalitsuse rahandusosakonna spetsialist). Autori intervjuu. Helisalvestis. Tartu, 28. märts 2016.
31. **Maciuca, G., Socoliuc, M.** The reform of the Romanian budget system – a new step. – Economics, Management, and Financial Markets, 2014, Vol. 9, No. 4, pp. 184–192. URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=100597466&site=bsi-live>
32. **Marshall, C., Rossmann, C. C.** Designing qualitative research. London: Sage Publications, 1989, 174. p.
33. **Marti, C.** Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. – Public Budgeting & Finance, 2006, Vol. 26, No. 2, pp. 45–65. DOI: 10.1111/j.1540-5850.2006.00846.x

34. **Marti, C.** Performance Budgeting and Accrual Budgeting: A Study of the United Kingdom, Australia and New Zealand. – Public Performance & Management Review, 2013, Vol. 37, No. 1, pp. 33–58. DOI: 10.2753/PMR1530-9576370102
35. **Merriam, S. B.** Qualitative Research: A Guide to Design and Implementation. San Francisco: Jossey-Bass, 2009, 304. p.
36. **Märss, E.** (Tori valla abivallavanem). Meilivestlus. 11. aprill 2016.
37. **Niid, I.** (Saue linna finantsjuht, linnavalitsuse liige). Autori intervjuu. Autori üleskirjutus. Saue, 4. aprill 2016.
38. Nissi valla 2015. aasta eelarve seletuskiri. Nissi Vallavalitsus, 2014, 16 lk.
[<http://nissi.kovtp.ee/documents/820865/7214730/Nissi+valla+2015.+aasta+eelarve+seletuskiri.pdf/ce0f3ffd-94bc-483d-bc5e-f8786d702b04?version=1.0>] 08.04.16.
39. Nissi valla 2016. aasta eelarve vastuvõtmine. Nissi Vallavolikogu määrus 24. märtsist 2016. a. – Riigi Teataja IV osa, 2016, nr. 27.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/430032016027>] 09.04.2016
40. **O'Toole, D. E., Stipak, B.** Productivity Trends in Local Government Budgeting. – Public Performance & Management Review, 2002, Vol. 26, No. 2, pp. 190–203. DOI: 10.1177/1530957602238262
41. **Pallot, J.** A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting. – Financial Accountability & Management, 2001, Vol. 17, No. 4, pp 383–400. DOI: 10.1111/1468-0408.00140
42. **Pereira Monteiro, B. R., Comes, R. C.** International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector. – Revista Contabilidade & Financas, 2013, Vol. 24, No. 62, pp. 103–112.
URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=91510919&site=bsi-live>
43. **Peterson, L.** (Kiili valla finantsjuht). Meilivestlus. 31. märts 2016.
44. **Pietrazak, M., Paliszkiewicz, J.** Framework of Strategic Learning: The PDCA Cycle. – Management, 2015, Vol. 10, No. 2 pp. 149–161. URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=110130672&site=bsi-live>
45. Pärnu linna 2016. aasta eelarve. Pärnu Linnavolikogu määrus 17. detsembrist 2015. a. – Riigi Teataja IV osa, 2015, nr. 51.

- [<https://www.riigiteataja.ee/akt/422122015051>] 09.04.2016
46. Rahvastik soo, vanuserühma ja haldusüksuse või asustusüksuse liigi järgi, 1. jaanuar. Statistikaamet.
[<http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RV0282&lang=2>]
08.04.2016
 47. **Rebane, I.** (Elva linna finantsspetsialist). Autori intervjuu. Autori üleskirjutus. Elva, 5. aprill 2016.
 48. Riigi eelarvestrateegia 2016-2019. Eesti Vabariigi Rahandusministeerium, 2015 112 lk.
 49. Riigi läheb üle tekkepõhisele eelarvele [<http://www.fin.ee/riik-laheb-ule-tekkepõhisele-eelarvele/>] 24.01.2016
 50. **Robinson, M.** Accrual Budgeting and Fiscal Policy. – International Monetary Fund, 2009, Vol. 09, No. 84, pp. 1–33. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp0984.pdf>
 51. **Saar, A.** (Saarde valla raamatupidamisteenistuse juhataja). Meilivestlus. 12. aprill 2016.
 52. Saarde valla 2016. aasta eelarve kinnitamine. Saarde Vallavolikogu määrus 10. märtsist 2016. a. – Riigi Teataja IV osa, 2016, nr. 17.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/416032016017>] 09.04.2016
 53. **Sandvik, R.** (Nissi valla finantsjuht). Meilivestlus. 2. mai 2016.
 54. **Sannik, K.** (Rahandusministeeriumi kohalike omavalitsuste finantsjuhtimise osakonna peaspetsialist). Meilivestlus. 4. aprill 2016.
 55. Saue linna 2016. aasta eelarve. Saue Linnavolikogu määrus 21. jaanuarist 2016. a. – Riigi Teataja IV osa, 2016, nr. 35.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/427012016035>] 09.04.2016
 56. **Schick, A.** Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? – OECD Journal on Budgeting, 2007, Vol. 7, No. 11, pp. 109–138. DOI: 10.1787/budget-v7-art11-en
 57. Seletuskiri Haapsalu linna 2016. aasta eelarve juurde. Haapsalu Linnavalitsus, 2015, 30 lk.
 58. Seletuskiri Elva linna 2016. aasta eelarve juurde. Elva Linnavalitsus, 2015, 27 lk.

- [[http://elva.kovtp.ee/documents/822677/7433811/nr17_Elva+linna+2016+a+eelarve+seletuskiri.pdf/33fc51cb-db7b-484a-940e-a163ddeb75b0] 04.04.2016
59. **Sepp, M.** (Tallinna linna endine finantsteenistuse finantsplaneerimise osakonna juhataja). Autori intervjuu. Autori üleskirjutus. Tallinn, 29. märts 2016.
 60. **Steger, G.** Austria's Budget Reform: How to Create Consensus for a Decisive Change of Fiscal Rules. – OECD Journal on Budgeting, 2010, Vol. 2010, No. 1, pp. 7–20. URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ut.ee/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=55381905&site=bsi-live>
 61. **Steger, G.** Budget reform in Austria: From traditional to modern budgeting. – Presupuesto y Gasto Publico, 2012, Vol. 69, pp. 147–162. URL: https://www.bmf.gv.at/budget/haushaltsrechtsreform/2012_Steger_Budget_reform_in_Austria_Traditional_modern_budg.pdf?5b0uqu
 62. Tallinna linna 2016. aasta eelarve. Tallinna Linnavolikogu määrus 17. detsembrist 2015. a. – Riigi Teataja IV osa, 2015, nr. 47.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/423122015047>] 09.04.2016
 63. Tallinna linna finantsjuhtimise mudel
[<http://www.tallinn.ee/est/Tallinna-linna-finantsjuhtimise-mudel#Eesmärgid>] 10.04.2016
 64. Tallinna linna finantsjuhtimise mudeli juurutamise projekti nõukogu, juhtrühma ja projektorganisatsiooni struktuuri moodustamine. Tallinna Linnavalitsuse korraldus 658-k 12. märtsist 2003. a. – Tallinna Linnavalitsuse dokumendiregister.
 65. Tori valla 2016. aasta eelarve. Tori Vallavolikogu määrus 16. detsembrist 2015. a. – Riigi Teataja IV osa, 2015, nr. 41.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/429122015041>] 09.04.2016
 66. Tori valla eelarvestrateegia 2016-2019. Tori Vallavalitsus, 2015, 19 lk.
[<https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/4250/9201/5008/lisa.pdf>] 04.04.2016
 67. Valla- ja linnaeelarve seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. juunil 1993. aastal. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr. 42, art. 615.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/128122012004>] 08.04.2016
 68. **Van der Hoek, M. P.** From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. – Public Budgeting & Finance, 2005, Vol. 25, No. 1, pp. 32–45. DOI: 10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x

69. **Vihmaru, E.** (Pärnu linna finantsjuht, teenistuse juhataja). Autori intervjuu. Autori üleskirjutus. Pärnu, 22. märts 2016.
70. **Warren, K.** Time to look again at accrual budgeting. – OECD Journal on Budgeting, 2015, Vol. 14, No. 3, pp. 113–129. DOI: 10.1787/budget-14-5jrw6591hj6c
71. **White, J.** What are budgeting's purposes? Comments on OECD's principles of good budgetary governance. – OECD Journal on Budgeting, 2015, Vol. 2014, No. 3, pp. 131–148. DOI: 10.1787/budget-14-5jrtl4wnr8zw

LISAD

Lisa 1. Erinevate autorite poolt välja toodud eelarve funktsioonid Demingi ringi raamistikus

Eelarve funktsioon	Planeerimine (Plan)	Teostamine (Do)	Kontrollimine (Check)	Korrigeerimine (Act/adjust)
Planeerimine	Võimaldab organisatsiooni plaane väljendada rahalises vääringus (Gross, Larkin ja McCarthy 2000)			
	Planeerimise vahend (ressursside jaotamine, tegevuste planeerimine jne) (Granof ja Khumawala 2011)			
		Võimaldab planeerida ja koordineerida lühiajalisi plaane (Anthony ja Reece 1989)		
Kontroll			Võimaldab kontrollida käimasolevaid tegevusi (Anthony ja Reece 1989)	
			On vahendiks finantsiliste tegevuste monitooringul (Gross, Larkin ja McCarthy 2000)	
			<i>Controllingu</i> ja juhtimise vahend, et kontrollida plaanidele vastavat ressursside jaotamist ning võtta vastu vastavaid otsuseid (Granof ja Khumawala 2011)	
			Võimaldab hinnata juhtide ja vastutuskeskuste tulemuslikkust (Anthony ja Reece 1989)	
Kontroll			Aruandluse ja hindamise vahend perioodi lõpus, et välja tuua tegelike tulemuste vastavust plaanidega (Granof ja Khumawala 2011)	

Lisa 1 järg

Eelarve funktsioon	Planeerimine (<i>Plan</i>)	Teostamine (<i>Do</i>)	Kontrollimine (<i>Check</i>)	Korrigeerimine (<i>Act/adjust</i>)
Motivatsioon	Motiveerimisvahend, et juhid saavutaksid oma vastutusalade eesmärgid (Anthony ja Reece 1989)			
Kommunikatsioon	Kommunikatsioonivahend erinevate vastutusaladega juhtidele (Anthony ja Reece 1989)			
	Võimaldab harida juhte (Anthony ja Reece 1989)			

Allikas: (Anthony, Reece 1989: 602; Deming 2000: 132–133; Grandof, Khumawala 2011: 78–79; Gross *et al.* 2000: 440; Pietrzak, Paliszkiewicz 2015: 153–154; autori koostatud).

Lisa 2. Riikide ja kohalike regioonide tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid, protsessi mõjutavad tegurid ja tulemus

Üksus	Motiiv	Probleemid	Soodustavad tegurid	Tulemus
Uus-Meremaa	<ul style="list-style-type: none"> • Suurem läbipaistvus ja parem ülevaade finantsseisust • Kulude efektiivsem jaotus • Kulu-efektiivseima teenusepakkuja leidmine • Arvestatakse pikaajaliste mõjudega 	<ul style="list-style-type: none"> • Nõutava informatsiooni hulk suurem • Juhendite puudumine • Ebamäärased väljundid • Raske hinnata osakondade tulemuslikkust eraldiseisvalt 	<ul style="list-style-type: none"> • Positiivne suhtumine reformi • Juhtide otsustusvabadus suur • Konkurentsivõimelised palgad • Tugev juhtimine • Tsentraliseeritus 	<ul style="list-style-type: none"> • Reform oli edukas
Austraalia	<ul style="list-style-type: none"> • Kogukulude määratlemine • Kulu-efektiivseima teenusepakkuja leidmine • Arvestatakse pikaajaliste mõjudega • Juhtide tulemuslikkuse ja vastutuse suurendamine 	<ul style="list-style-type: none"> • Arusaamine muudatustest puudulik • Mõningane vastuseis • Kogemuse puudumine • Osakondade erinevustega mitte-arvestamine • IT-süsteem • Pidevad muudatused ja stabiilsuse puudumine 	<ul style="list-style-type: none"> • Töömeeskonna loomine • Ekspertide kaasamine 	<ul style="list-style-type: none"> • Reform oli edukas
Victoria (Austraalia)		<ul style="list-style-type: none"> • Pidevad muudatused ja stabiilsuse puudumine 		
Saksamaa	<ul style="list-style-type: none"> • Kogukulude määratlemine • Väljundile rõhu pööramine 	<ul style="list-style-type: none"> • Poliitikute vastuseis 		<ul style="list-style-type: none"> • Reform ei läinud läbi

Lisa 2 järg

Üksus	Motiiv	Probleemid	Soodustavad tegurid	Tulemus
Hamburg/ Hessen (Saksamaa)	<ul style="list-style-type: none"> Pikaajaline vaade Suurendada eelarve täitmise distsipliini 	<ul style="list-style-type: none"> Arusaamine muudatustest puudulik Mõningane vastuseis 	<ul style="list-style-type: none"> Töö-meeskonna loomine Raamatu-pidajate jäämine reformi läbi-viimise fookusesse Töötajatele karjääri edendamise võimaluste pakkumine Uued töökohad Reformi sisse integreerimine igapäevastesse tegevustesse 	<ul style="list-style-type: none"> Reform oli edukas
Austria	<ul style="list-style-type: none"> Väljundile tähelepanu pööramine Tulemuslikkuse parandamine Juhtimis-süsteemi ja otsustuste vastuvõtmise efektiivsemaks muutmine 	<ul style="list-style-type: none"> Poolehoiu võitmine 	<ul style="list-style-type: none"> Töö-meeskonna loomine Väliste ekspertide kaasamine Professorite kaasamine Uued töökohad Seadusandluse kohene muutmine 	<ul style="list-style-type: none"> Reform oli edukas
Suurbritannia	<ul style="list-style-type: none"> Ressursside efektiivsem kasutamine Otsustus-protsessi täiustamine 		<ul style="list-style-type: none"> Eelmiste perioodide näitajate tekkepõhiseks teisendamine 	

Allikas: (Becker *et al.* 2013: 326–332; Carlin 2003: 45–46; Carlin 2006: 3–16; Ha 2002: 126–132; Jones, Lüder 2011: 267–269; Kelly, Wana 2004: 100–108; Pallot 2001: 383–397; Steger 2010: 8–15; Steger 2012: 148–157; Warren 2015: 120; autori koostatud).

Lisa 3. Intervjuu küsimustik kohalikele omavalitsustele, kes kasutavad tekkepõhiseid eelarveid

Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid ja käik

- 1. Millal hakkasite kasutama tekkepõhist eelarvestamist?**
- 2. Kui kaua võttis aega tekkepõhise eelarvestamise juurutamine?**
- 3. Millised olid Teie tekkepõhisele eelarvestamise ülemineku motiivid?** (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciucă, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)
- 4. Kuidas toimus tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek:** (*Blöndal 2003*)
 - etapi viisiliselt
 - paralleelselt koos kassapõhise eelarvestamisega
 - kõigi üksuste korraga üleminek tekkepõhisele eelarvestamisele
 - muu (palun täpsustada)
- 5. Kes oli Teie kohalikus omavalitsuses eelarvereformi algatajaks?** (*Anessi-Pessona et al. 2008*)
- 6. Milline oli poliitikute suhtumine eelarvereformi? Kas tekkepõhistest eelarvetest saadakse aru?** (*Blöndal 2004; Kelly, Wanna 2004; Pallot 2001; Schick 2007; Steger 2012*)
- 7. Kes olid eelarvereformi läbiviimisel juhtrollis?** (*Becker et al. 2013; Steger 2010; Steger 2012*)
- 8. Kas samaaegselt tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekuga toimus veel teisigi eelarve- ja/või juhtimisreforme? Millised?** (*Carlin 2006; Pallot 2001; Robinson 2009; Schick 2007; Steger 2010; Steger 2012; Van der Hoek 2005*)
- 9. Kas võtsite mõne riigi/kohaliku omavalitsusüksuse eeskujuks üleminekul tekkepõhisele eelarvestamisele? Kui jah, siis millise ja millises osas olete järginud nende praktikat?**
- 10. Kas saite abi ülikoolidelt, välistelt spetsialistidelt vms tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul?** (*Kelly, Wanna 2004; Steger 2010; Steger 2012*)
- 11. Kas palkasite ka lisatööjõudu eelarvereformi väljatöötamiseks ja/või rakendamiseks?** (*Blöndal 2003; Steger 2012*)
- 12. Kuidas Te viisite oma töötajad kurssi eelarvestamisprotsessi muutustega?** (*Becker et al. 2013; Blöndal 2004; Kelly, Wanna 2004; Steger 2012*)
- 13. Kas pidite uuendama oma raamatupidamis/majandusinfosüsteemi, et tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna?** (*Blöndal 2003*)

Tekkepõhiste eelarvete komponendid

14. Milliseid eelarveid tekkepõhiselt koostate:

- tulude eelarveosa
- kulude eelarveosa
- investeeringute eelarveosa
- finantseeringute eelarveosa
- likviidsete varade muutuse eelarveosa

15. Kas mõnda eelarvet koostatakse endiselt kassapõhiselt?

16. Kuidas arvestate nõuete ja kohustuste muutusi?

17. Kuidas arvestate siiretega?

18. Kas eelarvestate ka amortisatsioonikulusid? (*Blöndal 2004; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Steger 2010*)

Tekkepõhise eelarvestamise mõju

19. Kuidas muutis tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek: (*Becker et al. 2013; Blöndal 2003; Carlin 2003; Deming 2000; Kelly, Wanna 2004; Pietrzak, Paliszkiewicz 2015; Steger 2010*)

- strateegilise planeerimise protsessi,
- eelarvestamise protsessi,
- eelarve täitmise protsessi,
- aruandluse ja tagasisidestamise protsessi.

20. Millised on Teie arvates tekkepõhisele eelarvestamine ülemineku kasud? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciucă, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

21. Milliseid probleeme tekkis tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul? Kuidas tekkinud probleeme lahendati? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciucă, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

22. Millised on Teie arvates kõige kriitilisemad kohad tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciucă, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

23. Mida soovitate järgida teistel kohalikel omavalitsustel, kes plaanivad tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna?

24. Soovite ehk midagi lisada.

Lisa 4. Intervjuu küsimustik Tartu linnale

Tekkepõhisele eelarvestamisele ülemineku motiivid ja käik

- 1. Kuidas on arenenud tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek? Millised on plaanid järgnevateks aastateks?**
- 2. Millised olid Teie tekkepõhisele eelarvestamise ülemineku motiivid?** (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciucă, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)
- 3. Kes oli Teie kohalikus omavalitsuses eelarvereformi algatajaks?** (*Anessi-Pessona et al. 2008*)
- 4. Milline on olnud poliitikute suhtumine eelarvereformi? Kas tekkepõhistest eelarvetest saadakse aru?** (*Blöndal 2004; Kelly, Wanna 2004; Pallot 2001; Schick 2007; Steger 2012*)
- 5. Kes on eelarvereformi läbiviimisel juhtrollis?** (*Becker et al. 2013; Steger 2010; Steger 2012*)
- 6. Kas samaaegselt tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul toimuvad veel teisedki eelarve- ja/või juhtimisreformid? Millised?** (*Carlin 2006; Pallot 2001; Robinson 2009; Schick 2007; Steger 2010; Steger 2012; Van der Hoek 2005*)
- 7. Kas võtsite mõne riigi/kohaliku omavalitsusüksuse eeskujuks üleminekul tekkepõhisele eelarvestamisele? Kui jah, siis millise ja millises osas olete järginud nende praktikat?**
- 8. Kas saate abi ülikoolidelt, välistelt spetsialistidelt vms tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul?** (*Kelly, Wanna 2004; Steger 2010; Steger 2012*)
- 9. Kas plaanite palgata/palkasite ka lisatööjõudu eelarvereformi väljatöötamiseks ja/või rakendamiseks?** (*Blöndal 2003; Steger 2012*)
- 10. Kuidas viisite oma töötajad kurssi eelarvestamisprotsessi muutustega?** (*Becker et al. 2013; Blöndal 2004; Kelly, Wanna 2004; Steger 2012*)
- 11. Kas pidite/peate uuendama oma raamatupidamis/majandusinfosüsteemi, et tekkepõhisele eelarvestamisele üle minna?** (*Blöndal 2003*)

Tekkepõhiste eelarvete komponendid

- 12. Milliseid eelarveid plaanite tekkepõhiselt koostada:**
 - tulude eelarveosa
 - kulude eelarveosa
 - investeeringute eelarveosa
 - finantseeringute eelarveosa
 - likviidsete varade muutuse eelarveosa.

13. Kas mõni eelarve jääb endiselt kassapõhiseks?

14. Kas plaanite eelarvestada ka amortisatsioonikulusid? (*Blöndal 2004; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Steger 2010*)

Tekkepõhise eelarvestamise mõju

15. Kuidas muudab tekkepõhisele eelarvestamisele üleminek: (*Becker et al. 2013; Blöndal 2003; Carlin 2003; Deming 2000; Kelly, Wanna 2004; Pietrzak, Paliszkiewicz 2015; Steger 2010*)

- strateegilise planeerimise protsessi,
- eelarvestamise protsessi,
- eelarve täitmise protsessi,
- aruandluse ja tagasisidestamise protsessi.

16. Millised on Teie arvates tekkepõhisele eelarvestamine ülemineku kasud? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciuca, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

17. Milliseid probleeme on hetkel tekkinud tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul? Kuidas tekkinud probleeme on lahendatud? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciuca, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

18. Millised on Teie arvates kõige kriitilisemad kohad tekkepõhisele eelarvestamisele üleminekul? (*Blöndal 2003; Blöndal 2004; Maciuca, Socoliuc 2014; Marti 2006; Marti 2013; Pereira Monteiro, Gomes 2013; Robinson 2009; Schick 2007; Van der Hoek 2005*)

19. Soovite ehk midagi lisada.

SUMMARY

ACCRUAL BUDGETING IN CASE OF ESTONIAN LOCAL GOVERNMENTS

Janeli Meristo

Estonian central government will make a transition from cash-based budgeting to accrual budgeting in 2017 and the government has already started preparations (Riigieelarvestrateegia... 2015: 58). Accrual budgeting is more reliable and gives better overview of spending. According to Sven Sester, the Minister of Finance, accrual budgeting gives better overview of government liabilities at the moment they occur. Furthermore, accrual budgeting gives more information about government assets. (Riik... 2016) Because Estonian public sector has used accrual accounting for over 10 years, there is no connection between cash-based budgeting and accrual-based finance reports. Veikko Kapsta, the Head of Budget Department of Ministry of Finance, believes this situation is not reasonable, because it does not contribute to the effective management and control of public resources. (Kapsta 2016)

Accrual budgeting is already used by cities of Tallinn, Pärnu, Elva, Haapsalu, and Saue, as well as Kiili, Saarde, Nissi and Tori rural municipalities. In 2016, Tartu city council conducts a project where one school, one kindergarten and department of finance are going to test accrual budgeting. According to Local Government Financial Management Act, 'Estonian local governments have to prepare an accrual-based budget not later than the following budgetary year after the central government budget has been made on an accrual basis' (KOFS §59 lg 10). On the 2016 Day of Cities and Rural Municipalities, it was mentioned that local governments would get a one-year extension (Lust, Porila, Gross 2016; Niid 2016; Rebane 2016). It means that accrual budgeting will soon become mandatory for all local governments in Estonia. There are usually a lot of uncertainty and need for support during radical changes. The author of this paper wants

to contribute to the transition to accrual budgeting and to help making transition easier for local governments.

The aim of this paper is to make suggestions for Estonian local governments based on the accrual budgeting practice. In order to achieve that, the following objectives are set:

- specify the definition and the necessity of budgeting in public sector,
- analyse the differences between accrual and cash-based budgeting,
- analyse the results and problems with accrual budgets based on the experience of other countries,
- analyse legal acts that regulate budgeting in Estonian local governments,
- create a survey and collect data,
- analyse the results of Estonian local governments and make suggestions to making a transition to accrual budgeting.

The results of this research are interesting to the local governments in Estonia that have to prepare a budget on an accrual basis in 2019. Theoretical approach and the experience of other countries and Estonian local governments gives a good insight into preparation for a more effective transition, and the ways to avoid and solve problems. In addition, Tartu city council, that plans to make a transition to accrual-based budgeting system in 2016, and other local governments that already use accrual-based system will also find the results of the research useful. The results of the research might give them new ideas and feedback for the existing accrual-based budgeting system.

Many authors have defined budgets. However, definitions include some similar aspects. A budget is the financial expression of the plans of an organisation. Budgets are compiled for a definite period, usually for one year. Both public sector organizations and private companies prepare their own budgets. Public sector budgets are even more important, because they are used to communicate political decisions to people. It is the reason why public sector budgets are more regulated. Budgeting approach can be analysed in the framework of Deming circle, which is a flow diagram for learning that helps to improve the quality of the process. Budgets have many different roles, they are planning, controlling, motivational, and communication tools. Budgets fulfil their role if they are planned together with a government and are carefully thought through. It is

important to make periodical reports of budget execution. A budget should not be a document that is used only when it is time to plan a new budget. The steps of budgeting process are preparation, budget approval, implementation, reporting and auditing.

The public administration reforms that started in 1990s were named New Public Management. One of the reforms was transition to accrual budgeting and accounting. According to accrual budgeting, it is not important when money is paid or received. Transactions are reported at the moment an activity or a decision that generates revenue or consumes resources is made. There are many advantages of accrual budgeting compared to cash-based budgeting. Accrual budgeting offers more information about cost, output and long-term impacts, budgets are more transparent and it is not possible to manipulate the outcome by postponing payments. Furthermore, it is possible to connect accrual budgeting with accrual accounting. Budgets support decision-making, that makes management more effective. Also there are a few disadvantages of accrual budgeting. Firstly, accrual budgets are more complex and it is possible to manipulate the estimated values. It is more difficult to understand accrual budgets, so government control over budgets might decrease. There might be difficulties with finding qualified specialists and additional costs of the transition.

New Zealand was the first country that introduced accrual budgeting. The motive was getting additional information about expenditures. At the time, integration of accrual budgeting in public sector was not standardised. Despite the difficulties, the reform was successful in New Zealand. In Australia, the motive was similar to New Zealand. Accrual budgets give overview of full operational costs and help to decide over the best service provider. Furthermore, they wanted to improve performance management and evaluate long-term impacts. There were a few problems as well. The biggest problem was the competence of politicians and officials. In Victoria, a state in Australia, accrual budgeting is used. Although cash-based budgets are used by German federal government, there are some regions that plan their budgets accrual-based, for example Hessen and Hamburg. Accrual budgeting is also used in Austria, Great Britain, Belgium, Denmark, Switzerland, Iceland and Chile. Since there have been many other budgeting and management reforms in many countries, it is hard to evaluate the impact of accrual budgets alone. Many authors have claimed that the most important factor that

influences the success of accrual budgeting is support of politicians and officials. Accrual budgets have to change management culture and it can be done only when everybody understands the budgets. Qualified staff and suitable accounting software also play an important role.

Two acts regulate budgeting in Estonian local governments – Local Government Organisation Act (KOKS) and Local Government Financial Management Act (KOFKS). Cities and rural municipalities shall have development plans and budget strategies. Both of them provide the basis for budget preparation. It is allowed to plan a budget either cash-based or accrual-based. According to KOFKS, local governments have to prepare an accrual-based budget not later than the following budgetary year after the central government budget has been made on an accrual basis. State government is planning first accrual budget for the year 2017. This means that local governments shall have accrual budgets in 2018. On the 2016 Day of Cities and Rural Municipalities, it was mentioned that local governments would get a one-year extension because of the administrative reform. According to KOFKS, cash and accrual budgeting are quite similar, so it is allowed to plan accrual budgets in a simplified form without depreciation costs. It is not necessary to plan changes in the claims and liabilities if they do not have significant impact on the changes in the balance of cash and bank accounts. In addition, the structure of the budget and the contents of the records are the same. The difference is the timing when economic transactions are reported. According to accrual budgeting, transactions are reported at the moment an activity or a decision that generates revenue or consumes resources is made.

Accrual budgeting is already used by cities of Tallinn, Pärnu, Elva, Haapsalu, and Saue, as well as Kiili, Saarde, Nissi and Tori rural municipalities. In 2016, Tartu city council conducts a project where one school, one kindergarten and department of finance are going to test accrual budgeting. In order to achieve the aim of the following Master's thesis, a survey was conducted among local governments where accrual budgeting has already been used. The author contacted all local governments in Estonia that use accrual budgeting. Only one local government did not agree to participate in the survey. Interviews were conducted to collect data. The questionnaire was related to local government experience with accrual budgeting. According to theory, many factors

might play an important role in openness for innovation, in Estonia, however, the only important factor was the support of politicians and officials.

Estonian local governments use accrual budgets for several reasons. The motive was to get additional information about operating costs and to improve the management. Mostly the whole division transitioned simultaneously to accrual budgeting, and the initiative came from inside. The process focused on the department of finance or accounting. The attitude of politicians towards the reform has been positive. There were other smaller or bigger changes at the same time with transition to accrual budgeting. Saue and Tallinn started using performance budgeting as well. Tallinn, Saue and Pärnu have been role models for other local governments. Local governments contacted the ministry of finance, as well as accounting software specialists. Most local governments did not hire new employees. Local governments organised meetings to introduce the new system to all employees. Most local governments continued using existing accounting software. They have made only some changes to support the new budgeting system.

In local governments that use accrual budgeting, the whole budget is planned accrual-based. The only part of the budget that was compiled cash-based shows changes in liquid assets, which are strongly connected to cash flow. To get better overview of the finances, it is important to analyse cash-based indicators as well. Local governments consider changes in the claims and liabilities only when they influence liquid assets or they are known precisely. Most Estonian local governments do not plan depreciation costs, because Local Government Financial Management Act does not require this. Tallinn and Saue plan estimated depreciation costs as well.

Accrual budgeting have changed strategic planning of local governments, because new system gives more information about revenue, expenses and long-term impact. Furthermore, politicians are more interested in budget execution and achieving the goals. This is the reason why management quality has increased. Accrual-based budget does not introduce any significant changes in planning, because budgets are still prepared for 12 months. The difference between accrual and cash budgets is visible in budget execution stage. According to accrual budgeting, the timing of activities and decisions is important, not cash flow. Accrual budgets have many benefits for local

governments, for example, budgets has become more transparent, pay more attention to output, revenues and costs are comparable, and budgetary discipline has increased. Main problems with the transition has been connected to accounting software to make all costs and revenues shown correctly.

Transition to accrual budgeting should not be seen only as an obligation enforced by law. Otherwise, local governments will not use accrual budgeting benefits effectively to improve the quality of management. Everyone has be able to understand the new system to use accrual information effectively. This is the reason why communication is very important. There may be bigger commitment to transition to accrual budgeting when key figures, who do budgeting on a daily basis, stay in the focus of transition. It is easier for local governments if the whole division starts using accrual budgeting at the same time. Otherwise, there may be problems with preparing a consolidated budget. Cooperation with other local governments may give new ideas how to manage transition and avoid mistakes. One of the most important factors is compatible accounting software. To get better overview of the finance situation, it is important to keep track of accrual indicators and cash-based indicators as well. Planning depreciation costs gives better overview of operating costs as well.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina,

Janeli Meristo
(*autori nimi*)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Tekkepõhine eelarvestamine Eesti kohalike omavalitsuste näitel,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on

Toomas Haldma
(*juhendaja nimi*)

- 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **24.05.2016**